

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Komparace daňového odpisování dlouhodobého majetku v České republice a Slovenské republice

Comparison of Tax Depreciation of Fixed Assets in the Czech Republic and the Slovak Republic

Student: Markéta Lichvárová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2019

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Markéta Lichvárová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: Komparace daňového odpisování dlouhodobého majetku
v České republice a Slovenské republice
Comparison of Tax Depreciation of Fixed Assets in the Czech Republic
and the Slovak Republic

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňové odpisování dlouhodobého majetku v České republice
 3. Daňové odpisování dlouhodobého majetku v Slovenské republice
 4. Komparace systému odpisování obou zemí v podmínkách vybrané obchodní korporace
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 424 s. ISBN 978-80-7554-121-5.
- PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů s komentářem 2018*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 832 s. ISBN 978-80-7554-144-4.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 352 s. ISBN 978-80-7554-063-8.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 10.05.2019



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1-4, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě 10. 5. 2019

Markéta Lichvárová

.....
Markéta Lichvárová

OBSAH

1	Úvod.....	5
2	Daňové odpisování dlouhodobého majetku v České republice.....	7
2.1	Charakteristika dlouhodobého majetku.....	8
2.1.1	Hmotný majetek	8
2.1.2	Nehmotný majetek.....	11
2.2	Technické zhodnocení	12
2.2.1	Technické zhodnocení versus opravy majetku	14
2.3	Oceňování majetku.....	14
2.4	Subjekt odpisování	16
2.5	Zatřídění hmotného majetku do odpisových skupin a způsoby jeho odpisování.....	17
2.5.1	Metoda rovnoměrného odpisování	18
2.5.2	Metoda zrychleného odpisování	22
2.5.3	Metoda výkonového a časového odpisování	25
2.5.4	Mimořádné odpisy	25
2.5.5	Přerušování odpisování hmotného majetku.....	27
2.6	Způsoby odpisování nehmotného majetku.....	28
3	Daňové odpisování dlouhodobého majetku v Slovenské republice	31
3.1	Charakteristika dlouhodobého majetku	31
3.1.1	Hmotný majetek	32
3.1.2	Nehmotný majetek.....	34
3.2	Technické zhodnocení	36
3.3	Oceňování majetku.....	37
3.4	Subjekt odpisování	39
3.5	Zatřídění hmotného majetku do odpisových skupin a způsoby jeho odpisování.....	40
3.5.1	Metoda rovnoměrného odpisování	41
3.5.2	Metoda zrychleného odpisování	43
3.5.3	Omezení při uplatňování daňových odpisů z osobních automobilů	45
3.5.4	Přerušování odpisování	46
3.6	Způsoby odpisování nehmotného majetku.....	46
4	Komparace systému odpisování obou zemí v podmínkách vybrané obchodní korporace	50
4.1	Komparace daňového odpisování České a Slovenské republiky	50
4.2	Případová studie	54

4.2.1	Představení obchodní společnosti XYZ	54
4.2.2	Odpisování zvoleného majetku obchodní společnosti dle české a slovenské legislativy	55
4.2.3	Shrnutí výsledků případové studie	64
4.2.4	Návrhy a doporučení	68
5	Závěr	70
Seznam použité literatury		72
Seznam zkratk.....		75
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce		
Seznam příloh		
Přílohy		

1 Úvod

Od roku 1918 tvořila Československá republika společný stát dvou národů se společnou daňovou soustavou. Touha po svobodném rozhodování a vzrůstající neshody vedly v roce 1993 k rozdělení tehdejšího Československa na dva samostatné státy, Českou republiku a Slovenskou republiku. Důsledkem této události byl vzájemně nezávislý vývoj daňové soustavy a právní legislativy, jejichž součástí je také problematika daňového odpisování. Tématem této bakalářské práce je srovnání současné podoby daňové úpravy oblasti odpisů těchto zemí.

Tato práce vychází z legislativy platné k 1. 1. 2019 a pro přepočítání měny platné v České republice a Slovenské republice byl použit kurz 1 € = 25,725 Kč stanovený Českou národní bankou ke dni 31. 12. 2018.

Cílem bakalářské práce je analýza systémů daňového odpisování dlouhodobého majetku České a Slovenské republiky s jejich následnou komparací včetně aplikace v podmínkách vybrané obchodní společnosti. Výsledkem srovnání je zjištění a zhodnocení rozdílů v právní úpravě daňového odpisování těchto zemí z hlediska vymezení dlouhodobého majetku, technického zhodnocení, způsobů odpisování a v neposlední řadě z hlediska zásad a možností daňového odpisování. Závěrečná část práce obsahuje doporučení pro změnu legislativy obou zemí v oblasti daňových odpisů.

Při zpracování bakalářské práce byly ve druhé a třetí kapitole použity metody deskripce, syntézy a analýzy, které se navzájem prolínají. Ve čtvrté kapitole práce byly využity metody analýzy a komparace.

Bakalářská práce je rozdělena na pět kapitol včetně úvodu a závěru a obsahuje jak teoretickou, tak i praktickou část.

Druhá kapitola je zaměřena na daňové odpisování dlouhodobého majetku České republiky ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Tato kapitola je logicky členěna na jednotlivé podkapitoly, v rámci kterých je postupně popsána charakteristika hmotného a nehmotného majetku, technické zhodnocení majetku, oceňování odpisovaného majetku, subjekt odpisování, dále pak jednotlivé metody odpisování, zásady a možnosti daňového odpisování.

Třetí kapitola je věnována systému daňového odpisování dlouhodobého majetku ve Slovenské republice ve smyslu zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v znení neskorších predpisov (dále jen ZDPs).

Čtvrtá kapitola obsahuje komparaci daňového odpisování dlouhodobého majetku obou zemí, jsou zde analyzovány rozdíly v jednotlivých oblastech dané problematiky, a také jsou zde uvedeny návrhy pro změnu legislativy jednotlivých států v této oblasti. Součástí kapitoly je také praktická část, jejíž podstatou je praktická aplikace získaných teoretických znalostí v podmínkách vybrané obchodní korporace.

2 Daňové odpisování dlouhodobého majetku v České republice

Téměř ke každé podnikatelské činnosti je nutné využívat nějaký majetek. Může se jednat o majetek krátkodobý nebo dlouhodobý. Již z názvu jednotlivých typů majetku se dá odvodit jejich charakter. Krátkodobý majetek je spotřebováván jednorázově. Naopak dlouhodobý majetek je z účetního i daňového hlediska spotřebováván v několika účetních a zdaňovacích obdobích. To znamená, že vstupní cenu dlouhodobého majetku nelze zahrnout do nákladů jednorázově, jako je tomu v případě krátkodobého majetku, ale musí být postupně přenášena prostřednictvím odpisů.

Existují dvě základní skupiny odpisů, a to odpisy účetní a daňové. Podstata obou odpisů není zcela shodná, proto by účetní a daňové odpisy neměly být zaměňovány, a také by se neměly shodovat. Účetní odpisy se řídí účetními předpisy, vyjadřují skutečné fyzické a morální opotřebení daného majetku, a na základ daně z příjmů nemají vliv. Česká i Slovenská republika, jako členové Evropské unie, jsou součástí procesu harmonizace, tj. mezinárodní regulace účetnictví jednotlivých zemí EU s cílem sladit národní úpravu účetnictví v jednotlivých zemích EU a zajistit tak vyšší srovnatelnost účetních výkazů. V souvislosti s tímto procesem došlo ke vzniku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS. Úprava dlouhodobého majetku a účetního odpisování je součástí Mezinárodního standardu IAS 16 (Pozemky, budovy a zařízení) (Dvořáková, 2017).

Daňové odpisy se naopak řídí předpisy daňovými, přenášejí hodnotu pořízeného majetku do daňových nákladů poplatníka a tím ovlivňují jeho základ daně z příjmů. Daňové odpisy se uplatňují u majetku hmotného a nehmotného vymezeného ZDP.

Úprava daňových odpisů je součástí ZDP již od vzniku samostatné České republiky v roce 1993, kdy došlo k vytvoření nové daňové soustavy. Ve smyslu ZDP se odpisováním rozumí postupné zahrnování odpisů z hmotného majetku do nákladů (výdajů). Tento majetek však musí být poplatníkem evidován a zároveň sloužit k zajištění zdanitelného příjmu.

Daňový odpis je tedy určitá část vstupní ceny majetku, vypočtená na základě zvolené metody odpisování, kterou poplatník může uplatnit jako daňově uznatelný náklad (výdaj).

Při odpisování majetku je nutno dodržovat zákonem stanovené zásady. Platí, že zvolený způsob odpisování daného majetku nelze v průběhu odpisování měnit. To, jakým způsobem bude majetek odpisován, určuje odpisovatel, kterým je většinou vlastník majetku,

a to u každého nově pořízeného majetku. Zároveň platí, že majetek odpisujeme maximálně do výše vstupní ceny, případně zvýšené vstupní ceny.

Majetek může být daňově odpisován v případě, že splňuje podmínky cenové hranice a provozně-technické délky. Odpisy jsou však pouze možností, kterou zákon nabízí. Je na vůli poplatníka, zda daňové odpisy uplatní, či nikoliv. Stejně tak má poplatník možnost daňové odpisování (hmotného majetku) za daných podmínek přerušit.

2.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

Daňový a účetní pohled na dlouhodobý majetek není zcela shodný. V účetních předpisech se setkáváme s pojmem dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. ZDP je tento majetek definován pouze jako hmotný a nehmotný. V obou případech se jedná o majetek dlouhodobý. Z daňového hlediska je však hmotný i nehmotný majetek vymezen úžeji. To znamená, že ne každá věc, která je dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem z pohledu účetnictví, je považována za hmotný či nehmotný majetek také ve smyslu ZDP (Kolektiv autorů, 2018).

Definici hmotného a nehmotného majetku pro účely ZDP a pro účely daňového odpisování tohoto majetku jako možnosti postupného přenášení hodnoty majetku do nákladů, nalezneme v § 26 a § 32a ZDP.

Majetek, který není uveden v § 26 a § 32a není považován za hmotný či nehmotný majetek ve smyslu ZDP. Příkladem mohou být pozemky či finanční majetek, které proto nelze daňově odpisovat dle § 26 až § 33 ZDP (Pelc, 2011).

2.1.1 Hmotný majetek

Hmotným majetkem se pro účely ZDP dle § 26 odst. 2 rozumí:

- a) samostatné movité věci hmotného charakteru a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením, pokud splňují podmínku vstupní ceny vyšší než 40 000 Kč a jejich doba užívání z provozně-technického hlediska je delší než jeden rok,
- b) objekty budov, domů a jednotek,
- c) stavby, vyjma:

- staveb sloužících k hornickým účelům,
 - drobných staveb se zastavěnou plochou do 30 m² a výškou maximálně 5 m, umístěných na lesních půdách, určených k výsadbě a pěstování dřevin pro obnovu lesů nebo sloužících k myslivecké činnosti,
 - plotů, určených k zajištění myslivecké činnosti či lesní výroby, pokud jsou drobnou stavbou,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů plodících déle než tři roky, přičemž za pěstitelské celky trvalých porostů jsou dle § 26 odst. 9 ZDP považovány:
- ovocné stromy rostoucí na souvislé ploše o rozloze větší než 0,25 ha v hustotě alespoň 90 stromů na 1 ha,
 - ovocné keře rostoucí na souvislé ploše o rozloze větší než 0,25 ha v hustotě alespoň 1 000 keřů na 1 ha,
 - chmelnice a vinice,
- e) zvířata a skupiny zvířat s výjimkou mláďat, splňující podmínku vstupní ceny vyšší než 40 000 Kč,
- f) jiný hmotný majetek, který je definován v § 26 odst. 3 ZDP.

Jiný hmotný majetek je samostatnou složkou odpisovaného hmotného majetku. Patří zde také technické zhodnocení účetně neodpisovaného drobného majetku, které se zařadí do odpisové skupiny podle majetku, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno. Toto technické zhodnocení se pak odpisuje samostatně podle ZDP (Hnátek, Zámek, 2018).

Jiným hmotným majetkem se pro účely ZDP dle § 26 odst. 3 ZDP rozumí:

- a) technické zhodnocení a náklady vynaložené na otevření nových lomů, pískoven a hlinišť v případě, že se nestane součástí vstupní nebo zůstatkové ceny hmotného majetku,
- b) technická rekultivace s cílem obnovit krajinu poškozenou nevhodnou lidskou činností, pokud zvláštní zákon neurčí jinak,

- c) výdaje, jež se stávají součástí ocenění hmotného movitého majetku získaného prostřednictvím finančního leasingu, pokud tyto výdaje vynaložil uživatel majetku a v celkovém součtu se smluvně sjednanou kupní cenou převýšily částku 40 000 Kč,
- d) právo, které poplatníka opravňuje provést stavbu na cizím pozemku (právo stavby), to neplatí pro poplatníky, jež vedou účetnictví.

Dle § 26 odst. 10 ZDP se pořizovaná věc stává hmotným majetkem ve chvíli, kdy je uvedena do stavu způsobilého k obvyklému užívání, tzn., že je dokončena a splňuje technické funkce a povinnosti stanovené zvláštními předpisy. Tehdy bude majetek považován za hmotný majetek ve smyslu ZDP.

Zásoby nejsou považovány za hmotný majetek, nejsou tedy daňově odpisovány.

Výrobní zařízení, zařízení a předměty sloužící k provozování služeb, účelová zařízení a předměty, které se stavbou či budovou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny, jsou také považovány za samostatné hmotné movité věci. Souborem hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního zařízení nebo jiného celku. Soubor hmotných movitých věcí je zařazen do odpisové skupiny dle hlavního funkčního předmětu (Marková, 2019). Jak tvrdí Hnátek a Zámek (2018), zřizovat soubor hmotných movitých věcí může být pro poplatníka výhodné především tehdy, kdy lze hlavní předmět daného souboru zařadit do nižší odpisové skupiny než ostatní části souboru.

V praxi často dochází k nejasnostem při určování skutečnosti, zda je daná věc samostatnou movitou věcí ve smyslu § 26 odst. 2 písm. a) ZDP nebo se jedná o součást budovy. V takových případech se hledá odpověď v pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 (Čl. IV, K § 26, bod 1. a 2.), který byl vydán v zájmu zajištění jednotného postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP. Pokyny Generálního finančního ředitelství však nejsou právně závazné (Valouch, 2012).

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování se dle § 27 ZDP rozumí:

- a) majetek, který je předmětem finančního leasingu a byl bezúplatně převeden na uživatele, pokud souhrn jeho pořizovacích výdajů není vyšší než 40 000 Kč,
- b) pěstitelský celek trvalých porostů plodících déle než 3 roky, u něhož nebylo dosaženo věku plodnosti,

- c) vodohospodářské meliorační opatření do 2 let po provedení,
- d) umělecké výtvary hmotného charakteru, které se stavbou netvoří jeden celek, muzejní a galerijní díla včetně jejich souborů vystavených v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a soubory literatury či dokumentů knihoven jednotné soustavy,
- e) movité věci, předměty a jejich soubory evidované v seznamu kulturních památek,
- f) hmotný majetek, který byl převzat povinně bez vynaložení vlastních financí podle zvláštních právních předpisů,
- g) přebytky hmotného majetku zjištěné při inventarizaci, nezaúčtované jako výnosy,
- h) hmotný majetek movitého charakteru, který věřitel užívá v době zajištění dluhu převodem práva k tomuto majetku, pokud jej v této době odpisuje původní odpisovatel (dlužník) podle smlouvy o výpůjčce uzavřené s věřitelem,
- i) hmotný majetek, jehož odpisy či zahraniční položky podobného významu si do daňových nákladů uplatňuje namísto odpisovatele jiný poplatník:
 - hmotný majetek užívaný na základě nájemní smlouvy,
 - hmotný majetek užívaný prostřednictvím finančního leasingu,
- j) hmotný majetek získaný ze svěřenského fondu, rodinné fundace nebo darem, jehož nabytí nepodléhalo dani z příjmů.

2.1.2 Nehmotný majetek

V definici nehmotného majetku a způsobu jeho odpisování došlo v minulých letech k mnoha změnám. Do konce roku 2000 byl nehmotný majetek vymezen v ZDP a byl odpisován stejným způsobem jako hmotný majetek. V průběhu let 2001 až 2003 byla definice nehmotného majetku ze ZDP vyloučena a pro daňové účely nehmotného majetku se poplatníci řídili účetními předpisy. Na základě novely provedené zákonem č. 438/2003 Sb. a účinné od roku 2004 byl do ZDP nehmotný majetek znovu zaveden. Od 1. 1. 2004 spadá tedy tato problematika opět pod daňový zákon (Hnátek, Zámek, 2018).

Jak již bylo zmíněno, nehmotný majetek je pro účely daňového odpisování vymezen v § 32a odst. 1 ZDP. Pro potřeby daňové uznatelnosti je však potřeba vycházet také z § 24 odst. 2 písm. v) a § 24 odst. 2 písm. zn).

Daňové odpisování nehmotného majetku je rozdílné na základě toho, zda poplatník vede účetnictví, či nikoliv. Fyzická osoba, která nevede účetnictví a má příjem ze samostatné činnosti podle § 7 nebo příjmy z nájmu dle § 9 ZDP, má možnost uplatnit výdaje na pořízení nehmotného majetku či na jeho technického zhodnocení ihned do daňových nákladů podle § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP. Naopak poplatníci, kteří vedou účetnictví, mohou přenášet hodnotu nehmotného majetku do daňově uznatelných nákladů pouze prostřednictvím daňových odpisů (Prudký, Lošťák, 2017).

Dle ustanovení § 32a odst. 1 ZDP se odpisuje nehmotný majetek, který je charakterizován v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, za předpokladu, že hodnota jeho vstupní ceny je vyšší než 60 000 Kč, doba, po kterou může být používán je delší než jeden rok a byl získán koupí, darem, dědictvím, vytvořením ve vlastní režii s úmyslem obchodování s ním, anebo byl vložen členem obchodní korporace či tichým společníkem.

Pro účely ZDP je nehmotným majetkem také programové vybavení informačních technologií (software), výsledky nehmotného charakteru v oblasti výzkumu a vývoje a ocenitelná práva, jako jsou například licence či poznatky a zkušenosti ve výrobně-technické oblasti (know-how) (Marková, 2019).

2.2 Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením se rozumí výdaje související s majetkem a zvyšující cenu tohoto majetku. Definice „technického zhodnocení“ je vymezena ZDP, a to především v § 33 pro hmotný majetek a v § 32a odst. 6 pro majetek nehmotný.

Dle § 33 ZDP se technickým zhodnocením hmotného majetku rozumí výdaje, které u jednotlivého majetku převýšily v úhrnu za zdaňovací období částku 40 000 Kč, pokud se jedná o výdaje na:

- a) *„dokončené nástavby a přístavby,*
- b) *stavební úpravy,*
- c) *rekonstrukce,*
- d) *modernizace majetku.“*

Je na vůli poplatníka, zda bude uvedené výdaje nepřesahující částku 40 000 Kč považovat za technické zhodnocení nebo je ihned uplatní do daňových nákladů. V takovém případě budou tyto náklady považovány za provozní (dle § 24 odst. 2 písm. zb ZDP), nikoliv za náklady na opravu (Marková, 2019).

Nástavby, přístavby a stavební úpravy jsou definovány v zákoně o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon).

Za rekonstrukci se dle ZDP považují úpravy na majetku, jejichž důsledkem dojde ke změně technických vlastností a účelu užívání. Z tohoto důvodu je nutné u každého zásahu do majetku posoudit, jak bude ovlivněna jeho kvalita a za jakým účelem je zásah prováděn. Na základě nového pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 již není za změnu technických parametrů považována výměna materiálu (například u výměny oken dřevěných za plastové) pokud budou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel v oknech (Skálová a kolektiv, 2017).

Pokud dojde u majetku k vylepšení jeho parametrů nebo rozšíření možností použití, pak se bude jednat o modernizaci (Marková, 2019).

V případě, že technické zhodnocení není samostatně odpisováno, pak jeho hodnota zvyšuje vstupní nebo zůstatkovou cenu majetku, na němž bylo provedeno.

Dle paragrafu § 32a ZDP se technickým zhodnocením nehmotného majetku rozumí výdaje, které po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč, pokud se jedná o výdaje na:

- a) *„dokončené zvýšení rozsahu vybavenosti,*
- b) *rozšíření použitelnosti,*
- c) *zásahy, jejichž následkem došlo ke změně účelu nehmotného majetku.“*

Nově byla definice technického zhodnocení doplněna také v § 47, vyhlášky pro podnikatele č. 500/2002 Sb. Definice je ve své podstatě shodná s definicí v ZDP, avšak je zde rozdíl v cenové hranici pro určení, zda se jedná o technické zhodnocení, či nikoliv. V účetnictví je tato hranice shodná s hranicí pro zařazení věci do dlouhodobého majetku, v ZDP je limitem částka 40 000 Kč (Skálová a kolektiv, 2017).

2.2.1 Technické zhodnocení versus opravy majetku

Pro účely ZDP je velmi důležité správně určit, zda je jedná o technické zhodnocení majetku či o jeho pouhou opravu. Mohou nastat také případy kombinace opravy a technického zhodnocení. U technického zhodnocení se vynaložené výdaje dostávají do daňových nákladů prostřednictvím odpisů. Naopak náklady na opravu majetku je možné uplatnit ihned v plné hodnotě jako náklady daňové.

Je zde také rozdíl v možnosti tvorby rezerv. Na opravy majetku můžeme tvořit daňově účinnou rezervu, pro technické zhodnocení tato možnost neexistuje.

Rozlišit opravu a technické zhodnocení majetku může být v praxi nelehký úkol. Pokud by došlo k nesprávnému určení charakteru zásahu do majetku, měla by tato chyba značné daňové důsledky. Aby se takovým chybám předcházelo, má poplatník možnost požádat příslušného správce daně, aby posoudil, zda se v daném případě jedná o technické zhodnocení, či nikoliv. Podání žádosti je však zpoplatněno částkou 10 000 Kč. Druhou možností je posouzení dané situace znalcem, který rozhodne, zda došlo ke změně technických parametrů, či nikoliv. Posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením upravuje § 33a ZDP (Hnátek, Zámek, 2018).

2.3 Oceňování majetku

Aby byl majetek správně oceněn, musí být nejdříve určena forma, jakou byl majetek pořízen. Může se jednat o pořízení majetku koupí, vytvořením ve vlastní režii, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, dědictvím nebo darováním, vkladem přijatým od jiné osoby, převodem nebo u fyzických osob přeražením z osobního užívání do podnikání (Kolektiv autorů, 2018).

Pro účely ZDP a pro daňové odpisování majetku je velmi důležité určit správnou vstupní cenu odpisovaného majetku, ze které se odpisy stanovují. Z daňového hlediska je oceňování dlouhodobého majetku upraveno v § 29 odst. 1 ZDP. Zákon se také částečně odvolává na jiné účetní a právní předpisy, především na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (Valouch, 2012).

Dle § 29 odst. 1 ZDP se vstupní cenou hmotného majetku rozumí:

- a) pořizovací cena, pokud byl majetek pořízen úplatně, tzn., že byl získán koupí nebo směnou,
- b) vlastní náklady, pokud byl majetek vyroben ve vlastní režii, tj. vlastní činností,
- c) hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, pokud se jedná o hmotný movitý majetek, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- d) reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu (o oceňování majetku),
- e) cena stanovená podle zvláštního právního předpisu (o oceňování majetku) při nabytí majetku bezúplatně ke dni nabytí,
- f) hodnota technického zhodnocení dokončeného počínaje 1. lednem 2001 na hmotném majetku,
- g) přepočtená zahraniční cena.

Ke vstupním cenám dle bodů a) až f) se přičítá hodnota technického zhodnocení provedeného po zavedení majetku do užívání, pokud však bylo provedeno v prvním roce odpisování. To neplatí pro technické zhodnocení nemovité kulturní památky a hmotného majetku vyloučeného z odpisování podle § 27 ZDP (Marková, 2019).

Platí, že ta část jednotky, která je pozemkem, není součástí vstupní ceny této jednotky.

Vstupní cenu hmotného majetku je nutno snížit o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtu obcí a krajů a státních fondů. Dále musí být vstupní cena majetku snížena o poskytnuté granty přidělené podle zvláštního právního předpisu, o poskytnuté granty Evropského společenství, dotace, příspěvky a podpory z veřejných rozpočtů. Obdobný postup bude použit i v případě hmotného majetku vytvořeného ve vlastní režii (Marková, 2019).

Zůstatkovou cenou se ve smyslu ZDP dle § 29 odst. 2 rozumí rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší uplatněných daňových odpisů z tohoto majetku.

Zvýšenou vstupní cenou se ve smyslu ZDP dle § 29 odst. 3 rozumí vstupní cena zvýšená o technické zhodnocení.

Zvýšenou zůstatkovou cenou se ve smyslu ZDP dle § 29 odst. 3 rozumí zůstatková cena majetku zvýšená o technické zhodnocení.

Změněnou vstupní cenou se ve smyslu ZDP dle § 29 odst. 7 rozumí zvýšená nebo snížená vstupní cena (u již odpisovaného majetku) z jiného důvodu, než je technické zhodnocení.

2.4 Subjekt odpisování

Podle § 28 ZDP je subjektem odpisování majetku odpisovatel. Současně také platí, že odpisovat majetek může vždy pouze jeden poplatník.

Za odpisovatele je dle § 28 odst. 1 ZDP považován poplatník, který:

- a) je vlastníkem majetku,
- b) je organizační složkou státu oprávněnou spravovat majetek státu,
- c) je státní příspěvkovou organizací, státním podnikem nebo jinou státní organizací oprávněnou spravovat majetek státu,
- d) je příspěvkovou organizací územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí, pokud hospodáří s hmotným majetkem, jenž jim byl svěřen zřizovatelem,
- e) je dobrovolným svazkem obcí v případě hmotného majetku vloženého členem svazku,
- f) je podílovým fondem s hmotným majetkem,
- g) je svěřenským fondem s hmotným majetkem,
- h) je nástupnickou obchodní korporací po obchodní korporaci zanikající nebo rozdělované při přeměně u hmotného majetku, který:
 - patří zanikající nebo rozdělované obchodní korporaci v den provedení fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace,
 - získá zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace v období mezi rozhodným dnem a dnem zápisu fúze, dnem převodu jmění na společníka nebo dnem rozdělení obchodní korporace.

Příspěvkové organizace územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí a dobrovolné svazky obcí se staly odpisovatelem ve smyslu ZDP na základě novely v roce 2017.

Odpisovatel však není jedinou osobou oprávněnou k daňovém odpisování majetku. ZDP v § 28 odst. 2 až odst. 5 definuje případy, kdy je majetek odpisován jiným poplatníkem než odpisovatelem.

2.5 Zatříd'ování hmotného majetku do odpisových skupin a způsoby jeho odpisování

V případě, že hmotný majetek splňuje zákonem stanovené podmínky pro daňové odpisování a je známá jeho vstupní cena, může poplatník zvolit metodu odpisování tohoto majetku. Vždy však platí, že zvolenou metodu nelze změnit po celou dobu odpisování.

ZDP definuje celkem 5 způsobů odpisování hmotného majetku, a to:

- a) metoda rovnoměrného odpisování (§ 31 ZDP),
- b) metoda zrychleného odpisování (§ 32 ZDP),
- c) metoda časového a výkonového odpisování (§ 30 odst. 4 až 6 ZDP),
- d) mimořádné odpisy (§ 30a ZDP),
- e) odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření (§ 30b ZDP).

Při výpočtu daňových odpisů jsou nejčastěji využívány metody rovnoměrných a zrychlených odpisů, které jsou považovány za metody základní.

Aby mohlo být odpisování majetku zvolenou metodou (rovnoměrnou či zrychlenou) zahájeno, musí být nejdříve hmotný majetek zaříděn do správné odpisové skupiny. Dle § 30 odst. 1 ZDP zařídí poplatník hmotný majetek v prvním roce užívání do příslušných odpisových skupin, které jsou uvedeny v příloze č. 1 ZDP. Zákon vymezuje celkem 6 odpisových skupin, které se liší stanovenou dobou odpisování a majetkem, který pod danou skupinu spadá (viz Tab. 2.1). Hmotný movitý majetek je zpravidla zařazen v 1. až 3. odpisové skupině, zatímco hmotný nemovitý majetek řadíme do 4. až 6. odpisové skupiny (Valouch, 2012).

Tab. 2.1 Minimální doba odpisování hmotného majetku dle § 30 odst. 1 ZDP

Odpisová skupiny	Minimální doba odpisování	Příklady majetku dané odpisové skupiny
1	3 roky	Počítače a periferní zařízení, televizní kamery, ruční mechanizované nástroje
2	5 let	Spotřební elektronika, prodejní automaty, osobní automobily, hudební nástroje
3	10 let	Lodě a plavidla, sošky a jiné ozdobné předměty, turbíny, výtahy
4	20 let	Budovy výrobní pro energetiku, průmyslové komíny chemických podniků
5	30 let	Dálnice, silnice, nádrže, fontány, budovy, které nejsou zařazeny v jiné odpisové skupině
6	50 let	Budovy hotelů, administrativní budovy, historické nebo kulturní památky, muzea a knihovny

Zdroj: (ZDP), vlastní zpracování

Pro zařazení majetku do odpisových skupin jsou podstatné kódy klasifikací Českého statistického úřadu a to kódy Klasifikace stavebních děl CZ-CC a Klasifikace produkce CZ-CPA.

Hmotný majetek, který nelze zařadit do žádné z výše zmíněných odpisových skupin vymezených v příloze č. 1 ZDP, zařazený podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC Českého statistického úřadu, bude pro účely odpisování zařazen do 5. odpisové skupiny. Ostatní hmotný majetek zařazený podle Klasifikace produkce CZ-CPA se zařadí do odpisové skupiny 2 (Kolektiv autorů, 2018).

2.5.1 Metoda rovnoměrného odpisování

Metoda rovnoměrných odpisů je upravena v § 31 ZDP. Podstatou této metody je téměř neměnná výše odpisů během celé doby odpisování, s výjimkou odpisů v prvním roce odpisování. Při výpočtu rovnoměrných odpisů vycházíme ze vstupní ceny majetku (případně

ze zvýšené vstupní ceny) a ze zákonem stanovených ročních odpisových sazeb uvedených v tabulce 2.2. Jedná se o sazby maximální, tzn., že je možné použít odpisové sazby nižší než stanovené (Valouch, 2012).

Každé odpisové skupině jsou přiděleny tři rozdílné odpisové sazby, a to:

- a) sazba pro první rok odpisování, která bude použita pouze jednou, v prvním roce odpisování,
- b) sazba pro další roky odpisování, která se použije v druhém až posledním roce odpisování v případě, že na majetku nebude provedeno technické zhodnocení,
- c) sazba pro zvýšenou vstupní cenu, pokud bude provedeno technické zhodnocení majetku, přičemž poprvé bude tato sazba použita v roce dokončení technického zhodnocení a jeho uvedení do užívání (Hnátek, Zámek, 2018).

Tab. 2.2 Standardní roční odpisové sazby dle § 31 odst. 1 písm. a) ZDP

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,14	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: (ZDP), vlastní zpracování

Použití standardních odpisových sazeb dle § 31 odst. 1 písmena a) ZDP je umožněno každému poplatníkovi, který má právo majetek odpisovat a zvolí si metodu rovnoměrného odpisování (Valouch, 2012).

U některého typu hmotného movitého majetku, tj. majetku z odpisových skupin 1 až 3, lze v prvním roce odpisování zvýšit odpis na úkor odpisů v letech následujících. V případě využití této možnosti je rozložení odpisů v čase oproti základním odpisům odlišné, přičemž odpis v prvním roce je navýšen o 20, 15 nebo 10 %. Platí, že zvýšit odpis v prvním roce může vždy pouze poplatník, který je prvním vlastníkem (odpisovatelem) příslušného majetku (Kolektiv autorů, 2018).

Na zvýšení odpisu o 20 % v prvním roce odpisování má právo poplatník, který provozuje převážně zemědělskou a lesní výrobu, tzn., že více než 50 % jeho celkového příjmu pochází z této činnosti. Musí se však jednat o stroje určené pro zemědělství či lesnictví označené v Klasifikaci produkce CZ-CPA kódem 28.3. Při výpočtu navýšených odpisů o 20 % se použijí sazby uvedené v tabulce 2.3 (Marková, 2019).

Tab. 2.3 Maximální roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 % dle § 31 odst. 1 písm. b) ZDP

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: (ZDP), vlastní zpracování

Navýšení odpisu o 15 % v prvním roce odpisování je poplatníkovi umožněno u zařízení pro čištění a úpravu vod označené v Klasifikaci produkce CZ-CPA kódem 28.29.12, které je využíváno ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC do podtřídy 125113.

Tato možnost může být použita také pro třídící a úpravárenské zařízení, určené na zhodnocení druhotných surovin, které jsou zařazeny v oddílu 28, s jehož pomocí se zpracovávají druhotné suroviny specifikované ve třídě CZ-CPA 38.32. Při výpočtu navýšených odpisů o 15 % se použijí sazby uvedené v tabulce 2.4 (Marková, 2019).

Tab. 2.4 Maximální roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 % dle § 31 odst. 1 písm. c) ZDP

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: (ZDP), vlastní zpracování

Na zvýšení odpisu o 10 % v prvním roce odpisování má poplatník právo u téměř veškerého hmotného majetku, který je zařazen v 1. až 3. odpisové skupině (tj. hmotný movitý majetek). Výjimkou je zde hmotný majetek, u něhož lze navýšit odpis v prvním roce odpisování o 15 či 20 % a hmotný majetek vymezený v § 31 odst. 5 ZDP. Při výpočtu navýšených odpisů o 10 % se použijí sazby uvedené v tabulce 2.5 (Marková, 2019).

Tab. 2.5 Maximální roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % dle § 31 odst. 1 písm. d) ZDP

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: (ZDP), vlastní zpracování

Zvýšení odpisu o 10 % v prvním roce nelze podle § 31 odst. 5 ZDP použít u:

- letadel, s výjimkou těch, která jsou využívána provozovateli letecké dopravy nebo leteckých prací (vždy však s platnou vydanou koncesí) a dále těch, kteří využívají letadla k provozování leteckých škol,
- motocyklů a osobních automobilů, s výjimkou těch, která jsou využívána provozovateli silniční motorové dopravy, taxislužby (vždy však s platnou vydanou koncesí), autoškol, a dále těch, kteří provozují svou činnost speciálními vozidly dle zvláštního předpisu (sanitní či pohřební vozy),
- hmotného majetku, který je v klasifikaci produkce CZ-CPA s kódovým označením 27.5, tj. spotřebiče využívané převážně pro domácnost a s kódovým označením 30.12, tj. rekreační a sportovní čluny (Marková, 2019).

Při samotném výpočtu rovnoměrných odpisů vycházíme z § 31 odst. 7 ZDP. Platí, že rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období se stanoví jako jedna setina součinu vstupní ceny majetku a příslušné roční odpisové sazby pro první rok nebo pro další roky odpisování.

Rovnoměrný roční daňový odpis se stanoví dle rovnice

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{VC \cdot ROS}{100} \quad (2.1)$$

kde VC je vstupní cena a ROS je příslušná roční odpisová sazba pro první rok nebo pro další roky odpisování (Valouch, 2012).

V případě, že bude provedeno technické zhodnocení majetku, vycházíme ze zvýšené vstupní ceny, přičemž rovnoměrný odpis za dané zdaňovací období se stanoví jako jedna setina součinu zvýšené vstupní ceny a příslušné roční odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu. Rovnoměrný roční daňový odpis ze zvýšené vstupní ceny se stanoví dle rovnice

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{ZVC \cdot ROS_{zvc}}{100} \quad (2.2)$$

kde ZVC je zvýšená vstupní cena a ROS_{zvc} je příslušná roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu (Valouch, 2012).

Takto vypočtené rovnoměrné roční odpisy se podle § 31 odst. 9 ZDP zaokrouhlí na celé koruny nahoru.

Jak již bylo zmíněno, zákonem stanové roční odpisové sazby uvedené v § 31 odst. 1 ZDP jsou sazby maximální, poplatník tedy může použít sazbu nižší. Vypočtené částky odpisů tedy budou nižší a dojde k prodloužení doby odpisování, která je v zákoně stanovena jako doba minimální (Kolektiv autorů, 2018).

2.5.2 Metoda zrychleného odpisování

Druhou základní technikou daňového odpisování hmotného majetku je metoda zrychleného odpisování. Metoda zrychlených odpisů je upravena v § 32 ZDP. Podstatou zrychleného odpisování je nerovnoměrná výše daňových odpisů po celou dobu odpisování majetku. Větší část vstupní ceny majetku je přenesena do nákladů během prvních let odpisování, v dalších letech se výše odpisů snižuje. Zrychlené odpisy tedy umožňují v průběhu prvních let odpisovat větší částky, než je tomu u rovnoměrného odpisování. Při výpočtu zrychlených daňových odpisů vycházíme v prvním roce odpisování ze vstupní ceny majetku (v případě technického zhodnocení ze zvýšené vstupní ceny) a v dalších letech ze zůstatkové ceny (případně zvýšené zůstatkové ceny). Současně se použijí zákonem stanovené

koeficienty pro zrychlené odpisování přiřazené jednotlivým odpisovým skupinám (viz Tab. 2.6) (Kolektiv autorů, 2018; Valouch, 2012).

Tab. 2.6 Koeficienty pro zrychlené odpisování dle § 32 odst. 1 ZDP

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (K_1)	V dalších letech odpisování (K_2)	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu (K_3)
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: (ZDP), vlastní zpracování

Samotný výpočet zrychlených odpisů je upraven v § 32 odst. 2 ZDP.

V prvním roce odpisování vycházíme ze vstupní ceny majetku, přičemž zrychlený odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny hmotného majetku a příslušného koeficientu platného v prvním roce odpisování.

Zrychlený roční daňový odpis pro 1. rok odpisování za dané zdaňovací období se stanoví dle rovnice

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{VC}{K_1} \quad (2.3)$$

kde VC je vstupní cena a K_1 je příslušný koeficient platný v prvním roce odpisování (Kolektiv autorů, 2018).

Stejně jako je tomu u rovnoměrného odpisování hmotného majetku i v případě zrychlených odpisů má poplatník možnost (nikoliv povinnost) zvýšit odpis v prvním roce odpisování o 20, 15 nebo 10 %. Tuto možnost může opět využít pouze poplatník, který je prvním odpisovatelem daného majetku, a to u majetku, jehož výčet a omezení byly popsány v kapitole č. 2.5.1 o rovnoměrném způsobu odpisování (Kolektiv autorů, 2018).

V dalších letech odpisování již vycházíme ze zůstatkové ceny majetku (tj. rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší již uplatněných daňových odpisů z tohoto

majetku), přičemž zrychlený odpis se stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny hmotného majetku a rozdílu mezi příslušným koeficientem pro zrychlené odpisování pro další roky odpisování a počtem let, po které byl majetek již odpisován (Marková, 2019).

Zrychlený daňový odpis pro další roky odpisování za dané zdaňovací období se stanoví dle rovnice

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{2 \cdot ZC}{K_2 - T} \quad (2.4)$$

kde ZC je zůstatková cena, K_2 je příslušný koeficient pro zrychlené odpisování v dalších letech odpisování a T je počet let, po které byl majetek již odpisován (Kolektiv autorů, 2018).

V případě, že bude provedeno technické zhodnocení hmotného majetku, vycházíme ze zvýšené zůstatkové ceny (tj. zůstatková cena majetku zvýšená o technické zhodnocení), přičemž zrychlený odpis za dané zdaňovací období se podle § 32 odst. 3 ZDP stanoví:

- a) v roce provedení technického zhodnocení (tj. v roce zvýšení zůstatkové ceny) jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a příslušného koeficientu zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu dle rovnice

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{2 \cdot ZZC}{K_3} \quad (2.5)$$

kde ZZC je zvýšená zůstatková cena, K_3 příslušný koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu,

- b) v dalších letech po provedení technického zhodnocení jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi příslušným koeficientem zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl majetek odpisován z již zvýšené zůstatkové ceny dle rovnice

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{2 \cdot ZC_1}{K_3 - T_1} \quad (2.6)$$

kde ZC_1 je zůstatková cena, K_3 je příslušný koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu a T_1 je počet let, po které byl majetek odpisován z již zvýšené zůstatkové ceny (Valouch, 2012).

Vypočtené zrychlené daňové odpisy se podle § 32 odst. 5 ZDP zaokrouhlí na celé koruny nahoru.

2.5.3 Metoda výkonového a časového odpisování

Pro účely ZDP existují vedle dvou výše zmíněných základních způsobů odpisování i další techniky daňového odpisování hmotného majetku. Jedná se o metodu rovnoměrného časového odpisování a metodu výkonového odpisování, jejichž použití se váže pouze k určitému druhu hmotného majetku.

V případě hmotného majetku, jenž se podle zákona odpisuje metodou rovnoměrného časového odpisování, se roční odpis stanoví v souladu s § 30 odst. 4 ZDP jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání příslušného hmotného majetku. Tato metoda se použije u:

- otvírek nových lomů, pískoven a technické rekultivace, a to v případě, že nejsou součástí hmotného majetku, a tudíž jejich cena není součástí vstupní ceny tohoto majetku,
- dočasných staveb a důlních děl,
- hmotného majetku s dobou trvání (životností) stanovenou v letech obecně závazným předpisem anebo příslušným zmocněným orgánem (Marková, 2019).

V případě hmotného majetku, jenž se podle ZDP odpisuje metodou výkonového odpisování, se roční odpis stanoví v souladu s § 30 odst. 5 jako podíl vstupní ceny a stanoveného počtu vyrobených odlitků či výlisků. Tato metoda bude použita u matric, zápuštěk, forem, modelů a šablon, které v klasifikaci produkce CZ-CPA vlastní kód 25.73.50 nebo 25.73.60. Zákon rovněž umožňuje časové odpisování tohoto majetku, kde roční odpis je roven podílu vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti (Kolektiv autorů, 2018).

Časové i výkonové odpisy hmotného majetku se podle § 30 odst. 9 ZDP zaokrouhlí na koruny nahoru.

2.5.4 Mimořádné odpisy

Novelou provedenou zákonem č. 216/2009 Sb. v roce 2009, byl ZDP rozšířen o § 30a. Tímto byl pro některé druhy hmotného majetku zaveden nový způsob odpisování, tzv. mimořádné odpisování. Mimořádné odpisy byly zavedeny jako součást protikrizového plánu za účelem podpory hospodářství a podnikatelských subjektů, s cílem zmírnit dopady

hospodářské krize roku 2008. Tento nový způsob mimořádného odpisování bylo možné uplatnit jen po omezenou dobu (Pelech, Pelc, 2018).

„Výhodou tohoto způsobu odpisování byla skutečnost, že vybraný majetek bylo možno odepsat za mnohem kratší dobu, než je tomu v případě rovnoměrných či zrychlených daňových odpisů.“ (Valouch 2012, s. 92)

Způsob daňového odpisování prostřednictvím mimořádných odpisů mohl poplatník použít pouze u majetku pořízeného v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 v tzv. podporovaném období, pokud se jednalo o hmotný majetek zařazený v 1. nebo 2. odpisové skupině, a to za podmínky, že byl prvním vlastníkem daného majetku (Pelech, Pelc, 2018).

Smyslem zavedení mimořádných odpisů byla tedy nepřímá stimulace poptávky po majetku zařazeném v 1. a 2. odpisové skupině s následným efektem na stav národního hospodářství (Pelech, Pelc, 2018).

Hmotný majetek zařazený do 1. odpisové skupiny se podle § 30a odst. 1 ZDP odpisuje rovnoměrně, bez přerušení po dobu 12 měsíců, a to do plné výše jeho vstupní ceny.

Hmotný majetek zařazený do 2. odpisové skupiny se podle § 30a odst. 2 ZDP odpisuje bez přerušení po dobu 24 měsíců do plné výše vstupní ceny, přičemž:

- a) během prvních 12 měsíců se hmotný majetek odpisuje rovnoměrně do výše 60 % jeho vstupní ceny,
- b) a během dalších bezprostředně následujících 12 měsíců se rovnoměrně odpisuje zbylých 40 % jeho vstupní ceny.

Po provedení technického zhodnocení hmotného majetku se zde postupuje odlišným způsobem než v případě rovnoměrného či zrychleného odpisování. Podle § 30a odst. 5 ZDP technické zhodnocení nezvyšuje vstupní cenu daného majetku, nýbrž se odpisuje samostatně jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33, tj. rovnoměrným nebo zrychleným způsobem. Zároveň platí, že technické zhodnocení bude zařazeno do stejné odpisové skupiny jako hmotný majetek, na němž bylo provedeno (Valouch, 2012).

Podle § 30a odst. 3 ZDP pro mimořádné odpisy dále platí:

- odpisování musí být zahájeno v měsíci, který následuje po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování hmotného majetku,
- odpisy se počítají s přesností na měsíce,
- stanovené odpisy je nutno zaokrouhlit na celé koruny nahoru.

Zákon také stanovil majetek, pro který mimořádné odpisy nelze uplatnit. Jedná se o hmotný majetek 1. a 2. odpisové skupiny, odpisovaný podle § 30 odst. 4 a 5 ZDP, tj. hmotný majetek s životností stanovenou v letech závazným předpisem nebo zmocněným příslušným orgánem. Dále pak matrice, zápustky, formy, modely a šablony, které se odpisují prostřednictvím časových odpisů (Prudký, Lošťák, 2017).

2.5.5 Přerušení odpisování hmotného majetku

Jak již bylo zmíněno, daňové odpisování je pouze možností poplatníka a záleží na něm, zda této možnosti využije, či nikoliv. Pokud je hmotný majetek odpisován rovnoměrným či zrychleným způsobem, může být daňové odpisování majetku přerušeno. Ustanovení § 26 odst. 8 ZDP umožňuje poplatníkovi přerušit odpisování za podmínek, že v době přerušení neuplatní výdaje paušální částkou dle § 7 a § 9 ZDP. Při opětovném zahájení odpisování se pokračuje stejným způsobem jako před samotným přerušením. To, na jakou dobu lze daňové odpisy přerušit, však zákon neurčuje. Doba daňového odpisování se prodlužuje o dobu, po kterou bylo odpisování přerušeno. V době, kdy je odpisování přerušeno, se daňový odpis na inventární kartě příslušného majetku neeviduje (Valouch, 2012).

Pokud však poplatník s příjmy ze samostatné činnosti (§ 7) nebo s příjmy z nájmu (§ 9) uplatní výdaje procentem z příjmů, nemůže již v tomto zdaňovacím období uplatnit odpisy v prokazatelné výši do daňových nákladů. Zároveň o tuto dobu nemůže daňové odpisování prodloužit a daňové odpisy vede pouze za účelem evidence na inventárních kartách majetku (Marková, 2019).

Důvodem pro přerušení daňového odpisování může být například dosažení daňové ztráty, případně nízký daňový základ. V takové situaci je výhodné daňové odpisy neuplatnit (přerušit odpisování) a přenést si je do dalších let (Hnátek, Zámek, 2018).

2.6 Způsoby odpisování nehmotného majetku

Daňové odpisování nehmotného majetku je upraveno v § 32a ZDP. Nehmotný majetek je pro účely tohoto zákona vymezen v prvním odstavci § 32a a byl již popsán v kapitole 2.1.2 o nehmotném majetku.

Principem odpisování nehmotného majetku je výpočet měsíčního, popřípadě denního odpisu ze vstupní ceny, která se vydělí dobou odpisování (Hnátek, Zámek, 2018).

Na základě novely ZDP z roku 2017 byla stanovená doba odpisování rozšířena o slovíčko „nejméně“, z čehož vyplývá, že se jedná o minimální dobu odpisování. Poplatník tedy může odpisovat nehmotný majetek po dobu delší než uvedenou v ZDP.

Nehmotný majetek zpravidla odpisuje odpisovatel. ZDP však v § 32a odst. 3 umožňuje, aby nehmotný majetek odpisoval namísto odpisovatele poplatník, který za úplatu získal právo k užívání tohoto majetku.

Fyzické osoby, které mají příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 nebo příjmy z nájmu § 9 a zároveň nevedou účetnictví, nemusí dle § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP nehmotný majetek daňově odpisovat. Tito poplatníci zahrnují výdaje na pořízení nehmotného majetku a jeho technické zhodnocení jednorázově v plné výši do daňových nákladů v období, ve kterém vznikly (Valouch, 2012).

Nehmotný majetek ve smyslu ZDP dělíme na:

- a) nehmotný majetek, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou,
- b) ostatní nehmotný majetek, tj. s právem užívání na dobu neurčitou.

V případě nehmotného majetku s právem jeho užívání po dobu určitou se roční odpis určí jako podíl vstupní ceny a doby užívání stanovené ve smlouvě, vynásobený počtem dnů či měsíců užívání v daném období, na základě toho, zda poplatník odpisuje s přesností na dny nebo měsíce. Pokud je zvolena metoda s přesností na měsíce, mohou být vypočtené odpisy uplatněny až na začátku měsíce následujícího po dni, ve kterém byly podmínky odpisování splněny. Takový nehmotný majetek se odpisuje po sjednanou dobu užívání a vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru (Kolektiv autorů, 2018).

Roční odpis nehmotného majetku s přesností na dny se stanoví dle rovnice

$$\text{roční odpis} = \frac{VC \cdot D}{T_s} \quad (2.7)$$

kde VC je vstupní cena, D je počet dnů užívání a T_s je doba užívání stanovená ve smlouvě.

Roční odpis nehmotného majetku s přesností na měsíce se stanoví dle rovnice

$$\text{roční odpis} = \frac{VC \cdot M}{T_s} \quad (2.8)$$

kde VC je vstupní cena, M je počet měsíců užívání a T_s je doba užívání stanovená ve smlouvě (Kolektiv autorů, 2018).

V případě nehmotného majetku s právem jeho užívání na dobu neurčitou se odpisuje pouze s přesností na měsíce, přičemž odpisy lze uplatnit až na začátku měsíce následujícího po dni, ve kterém byly podmínky odpisování splněny. Není zde možnost odpisování s přesností na dny, jako je tomu v případě užívání na dobu určitou. Odpisování probíhá rovnoměrně, bez přerušení, a to po dobu stanovenou zákonem (viz Tab. 2.7).

Počínaje rokem 2016 nejsou zřizovací výdaje považovány ZDP za nehmotný majetek. Výjimkou jsou zřizovací výdaje, které poplatník zaevidoval do konce zdaňovacího období roku 2015, tzn. do 31. 12. 2015. Tyto zřizovací výdaje jsou ZDP i nadále považovány za nehmotný majetek a odpisují se po dobu 60 měsíců (Kolektiv autorů, 2018).

Tab. 2.7 Minimální doba odpisování jednotlivých typů nehmotného majetku s právem užívání na dobu neurčitou dle § 32a odst. 4 ZDP

Typ majetku	doba odpisování v měsících
Audiovizuální dílo	18
Software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36
Zřizovací výdaje (zaevidované do 31. 12. 2015)	60
Ostatní nehmotný majetek	72

Zdroj: (ZDP), vlastní zpracování

Roční odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a zákonem stanovené doby odpisování v měsících vynásobený počtem měsíců odpisování v daném období dle rovnice

$$\text{roční odpis} = \frac{VC \cdot M}{T_m} \quad (2.9)$$

kde VC je vstupní cena, T_m je doba odpisování v měsících a M je počet měsíců odpisování (Kolektiv autorů, 2018).

Vypočtené odpisy jsou podle § 32 odst. 5 ZDP také zaokrouhlovány na koruny nahoru.

Pokud bude provedeno technické zhodnocení nehmotného majetku, bude postupováno tak, že k zůstatkové ceně tohoto majetku (tj. vstupní ceně snížené o již uplatněné odpisy) bude přičtena hodnota technického zhodnocení a vydělí se počtem zbývajících měsíců, po které má být nehmotný majetek dle zákona odpisován. Takto se postupuje od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení dokončeno. Zákon však stanovuje minimální počet měsíců, po které musí být nehmotný majetek po technickém zhodnocení rovnoměrně odpisován (viz Tab. 2.8) (Skálová a kolektiv, 2017).

Tab. 2.8 Minimální doba odpisování nehmotného majetku po technickém zhodnocení dle § 32a odst. 6 ZDP

Typ majetku	Minimální doba odpisování po technickém zhodnocení v měsících
Audiovizuální dílo	9
Software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	18
Ostatní nehmotný majetek	36
Nehmotný majetek s právem užívání na dobu určitou	Do konce doby sjednané smlouvou

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2018), vlastní zpracování

Technické zhodnocení plně odepsaného nehmotného majetku se odpisuje samostatně, a to po minimální stanovenou dobu, po kterou musí být nehmotný majetek odpisován po provedení technického zhodnocení (viz Tab. 2.8).

3 Daňové odpisování dlouhodobého majetku v Slovenské republice

Podstata dlouhodobého majetku a odpisů je v principu stejná jako v České republice a v dalších zemích. Dlouhodobý majetek plní důležitou funkci při uskutečňování podnikatelských činností. Jsou v něm dlouhodobě vázány peněžní prostředky podnikatele a je téměř jisté, že přispívá nebo v budoucnu bude přispívat ke zvýšení ekonomického užitku podnikatele. Je tedy určen na dobu používání delší než jeden rok.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je používán opakovaně v původní formě, proto se v čase opotřebovává a jeho hodnota se snižuje. Význam opotřebování nespočívá v pouhém snižování hodnoty dlouhodobého majetku, ale je také předpokládán jeho přenos na nové výkony, tj. výrobky nebo služby. Odpisy jsou tedy v penězích vyjádřená část hodnoty dlouhodobého majetku, která představuje opotřebení majetku a je přenášena na nové výkony.

Na odpisy je zde opět pohlíženo poněkud rozdílně z pohledu účetnictví a z pohledu daňových zákonů. Význam účetních odpisů spočívá ve snaze reálně vyjádřit opotřebení dlouhodobého majetku. Právní úprava účetních odpisů je obsažena v zákoně č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve a v postupoč účtovania v sústave jednoduchého účtovníctva.

Smyslem daňových odpisů je správně vyčíslit výdaje snižující zdanitelné příjmy podnikatele, a tím i jeho základ daně z příjmů. Daňové odpisy jsou pro všechny podnikatelské subjekty legislativně upraveny v § 22 až 28 ZDPs (Baštincová, 2016).

3.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

ZDPs pojednává o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku jako o majetku hmotném a nehmotném. Odpisovaný hmotný majetek je definován v § 22 odst. 2 ZDPs, naopak přesnou definici nehmotného majetku v tomto zákoně nenajdeme. ZDPs nás pro přesné vymezení toho, co je a není považováno za nehmotný majetek ve smyslu tohoto zákona, odkazuje prostřednictvím § 22 odst. 7 na účetní předpisy. Zákon o účtovníctve však nehmotný majetek také nedefinuje. Konkrétní charakteristiku nehmotného majetku ale nalezneme v postupoč účtovania pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva (opatrenie Ministerstva financií SR č. MF/27076/2007-74) a postupoč účtovania pre účtovné jednotky účtujúce v sústave podvojného účtovníctva (opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92) (Seneši, 2017).

3.1.1 Hmotný majetek

Hmotný majetek je pro účely ZDPs dle § 22 odst. 2 definován jako:

- a) samostatné movité věci hmotného charakteru a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením, pokud splňují podmínku vstupní ceny vyšší než 1 700 € a jejich doba užívání z provozně-technického hlediska je delší než jeden rok,
- b) objekty budov a další stavby, vyjma:
 - staveb sloužících k hornickým účelům,
 - drobných staveb, umístěných na lesních půdách, sloužících k lesnickým účelům či myslivecké činnosti,
 - plotů, určených k zajištění myslivecké činnosti či lesní výroby, pokud jsou drobnou stavbou,
- c) pěstitelské celky trvalých porostů plodících déle než tři roky, přičemž za pěstitelské celky trvalých porostů jsou dle § 22 odst. 5 ZDPs považovány:
 - ovocné stromy rostoucí na souvislé ploše o rozloze větší než 0,25 ha v hustotě alespoň 90 stromů na 1 ha,
 - ovocné keře rostoucí na souvislé ploše o rozloze větší než 0,25 ha v hustotě alespoň 1000 keřů na 1 ha,
 - chmelnice a vinice,
- d) zvířata, jejichž výčet je uveden v příloze č. 1 ZDPs, tj. například živé krávy, živé husy, živé ovce a kozy,
- e) jiný hmotný majetek, který je definován v § 22 odst. 6 ZDPs.

V praxi se u podnikatelských subjektů nejčastěji setkáváme s hmotným majetkem typu osobního automobilu, počítače, výrobního stroje, vybavení provozu, budovy, stavby apod.

Jiným hmotným majetkem se pro účely ZDPs dle § 22 odst. 6 rozumí:

- a) náklady vynaložené na otevření nových lomů, pískoven, hlinišť a skládek odpadů v případě, že se nestanou součástí vstupní či zůstatkové ceny hmotného majetku,

- b) technické rekultivace, jejichž cílem je obnova krajiny poškozené lidskou činností, pokud není zvláštním předpisem stanoveno jinak,
- c) technické zhodnocení v hodnotě vyšší než 1700 €, provedené na nemovité kulturní památce,
- d) technické zhodnocení v hodnotě vyšší než 1 700 € odpisované nájemcem, provedené na pronajatém majetku,
- e) technické zhodnocení v hodnotě vyšší než 1 700 € provedené na již odepsaném hmotném majetku,
- f) veškeré výdaje na technické zhodnocení a opravy budov sloužících k poskytování lázeňských služeb a souvisejících služeb poskytovaných s povolením dle zvláštních právních předpisů, jejichž hodnota dosahuje minimálně 10 % vstupní ceny budovy; stejný postup se uplatní u budov pronajatých pro tyto účely na základě nájemní smlouvy.

Zásoby nejsou považovány za hmotný majetek, nejsou tedy daňově odpisovány.

Výrobní zařízení, zařízení a předmět sloužící k provozování služeb, účelový předmět a jiné zařízení, které s budovou či stavbou tvoří jeden funkční celek, přestože jsou s ní pevně spojeny, jsou také považovány za samostatnou movitou věc.

Souhrn takovýchto samostatných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením tvoří soubor movitých věcí. Souborem movitých věcí je také část výrobního či jiného celku.

Samostatné movité věci hmotného charakteru a jejich soubory lze také rozdělit na jednotlivé samostatné části hmotného majetku, a to za podmínky, že hodnota vstupní ceny těchto samostatných částí je alespoň 1 700 €. Evidence jednotlivých částí pak probíhá samostatně za účelem zajištění jejich technických a hodnotových údajů.

Z hmotného majetku typu budov a jiných staveb (vyjma staveb sloužících k hornickým účelům, drobných staveb umístěných na lesních půdách a zároveň sloužících k lesnickým a mysliveckým účelům a plotů určených k zabezpečování lesní výroby či myslivosti) lze za účelem samostatného odpisování vyčlenit pouze oddělitelné části, jež jsou uvedeny v příloze č. 1 ZDPs.

3.1.2 Nehmotný majetek

Podle § 22 odst. 7 ZDPs je za nehmotný majetek pro účely daňového odpisování považován nehmotný majetek podle účetních předpisů, jehož vstupní cena je vyšší než 2 400 € a doba použitelnosti či provozně-technické funkce jsou delší než jeden rok. Za takovýto nehmotný majetek je považován také dlouhodobý nehmotný majetek evidovaný právním nástupcem poplatníka zrušeného bez likvidace (tj. například sloučením, rozdělením či splynutím obchodních společností) a vyčleněný z goodwillu (případně záporného goodwillu), a to za podmínky uplatnění reálných hodnot podle § 17c ZDPs.

Jak již bylo zmíněno, ZDPs přímo nedefinuje co je nehmotným majetkem pro účely daňového odpisování, nýbrž nás odkazuje na účetní předpisy. Přesné vymezení nehmotného majetku je obsaženo až v postupech účtování pre účtovné jednotky účtující v sústave jednoduchého účtovníctva (opatrenie Ministerstva financií SR č. MF/27076/2007-74) a postupech účtování pre účtovné jednotky účtující v sústave podvojného účtovníctva (opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92) (Seneši, 2017).

Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou dle § 10 odst. 4 postupů účtování především:

- a) závěrečné výsledky výzkumné a vývojové činnosti, tj. například design,
- b) programové vybavení informačních technologií (software),
- c) ocenitelná práva, např. poznatky výrobně-technického charakteru, licence, užívací práva, právo průchodu přes pozemek, vydavatelská práva, vydavatelské tituly, autorská práva, dovozní kvóty a vývozní kvóty, obchodní značky, ochranné známky, výsledky duševní práce, pokud se pořídili za úplatu.

Nehmotným majetkem nejsou dle § 10 odst. 10 postupů účtování marketingové a obdobné studie, výdaje na:

- a) školení a semináře,
- b) mapování tržního prostředí,
- c) poradenskou činnost a odborné posudky,
- d) obdržení osvědčení,
- e) zavedení nových výkonů,

- f) reklamní činnost, propagaci,
- g) zavedení nových výrobků na trh,
- h) restrukturalizaci či reorganizaci podniku nebo jeho části,
- i) rozvoj výroby.

Z § 28 odst. 4 zákona o účetnictví lze vyvodit, že nehmotný majetek vyrobený ve vlastní režii se nepovažuje za nehmotný majetek s výjimkou softwaru a nákladů na vývoj vyrobených vlastní činností.

V praxi se u podnikatelů nejčastěji setkáváme s nehmotným majetkem typu software, licence či ochranné známky.

To, zda je možné konkrétní nehmotný majetek daňově odpisovat, či nikoliv, musí být vždy posouzeno individuálně vzhledem ke způsobu jeho pořízení, výši jeho ocenění a účelu, za jakým byl pořízen. Například pokud si podnikatel zaregistruje ochrannou známku, nemůže ji považovat za nehmotný majetek. Naopak poplatník, který si koupí právo užívání této ochranné známky, ji považuje za nehmotný majetek, a tudíž ji může daňově odpisovat (Seneši, 2017).

Hmotným a nehmotným majetek vyloučeným z odpisování jsou dle § 23 ZDPs:

- a) pozemky,
- b) pěstitelské celky trvalých porostů plodících déle než tři roky, pouze do doby růstu prvních plodů,
- c) zabezpečovací hráze,
- d) umělecké výtvoř, které s budovou nebo stavbou netvoří jeden celek,
- e) movité věci evidované v seznamu kulturních památek,
- f) povrchové a spodní vody, lesy a jeskyně, zařízení geodetických bodů (např. signály, měřičské značky), dále pak tištěné podklady státních map,
- g) muzejní a galerijní díla,
- h) přeložky inženýrských sítí u jejich vlastníků, pokud náklady na jejich přeložku hradila fyzická nebo právnická osoba, která nutnost přeložky vyvolala,

- i) nehmotný majetek získaný vkladatelem bez vynaložení finančních prostředků, vložený jako vklad do obchodní společnosti nebo jako členský vklad do základního kapitálu družstva, například know-how, obchodní značka nebo pokud se tento majetek nestal vlastnictvím dané obchodní společnosti či družstva, ale dle podmínek bylo získáno pouze právo užívání k tomuto majetku s vyloučením možnosti poskytnout právo užívání jiným osobám,
- j) hmotný majetek, který je ve vlastnictví věřitele po dobu zajištění dluhu a byl získán převodem vlastnického práva,
- k) hmotný majetek získaný bez vynaložení finančních prostředků organizací, který je dále využíván podle zvláštního předpisu, pokud výdaje vynaložené na jeho vytvoření byly součástí pořizovací ceny stavby u předchozího poplatníka nebo byly uplatněny při bezplatném předání do výdajů.

3.2 Technické zhodnocení

Definice technického zhodnocení je totožná dle účetních a daňových předpisů. V ZDPs je technické zhodnocení hmotného i nehmotného majetku charakterizováno v § 29.

Dle paragrafu § 29 ZDPs se technickým zhodnocením hmotného a nehmotného majetku rozumí výdaje, které u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období převýšily částku 1 700 €, pokud se jedná o výdaje na:

- a) „*dokončené nástavby a přístavby,*
- b) *stavební úpravy,*
- c) *rekonstrukce,*
- d) *modernizace majetku.*“

Technickým zhodnocením mohou být i výše uvedené výdaje nepřesahující částku 1 700 €, pokud se je poplatník rozhodne považovat za technické zhodnocení. Poté budou tyto výdaje odpisovány jako součást vstupní ceny, zvýšené vstupní ceny či případně zvýšené zůstatkové ceny hmotného a nehmotného majetku.

Technické zhodnocení v hodnotě vyšší než 1 700 € za zdaňovací období, provedené na dlouhodobém hmotném majetku, který nesplňuje podmínku hranice vstupní ceny vyšší než 1 700 €, je také považováno za technické zhodnocení. Hodnota technického zhodnocení bude

přičtena k pořizovací ceně dlouhodobého hmotného majetku a bude odpisováno podle § 26 ZDPs.

Za rekonstrukci se považují úpravy hmotného majetku, jejichž důsledkem dojde ke změně kvality, účelu užívání nebo technických vlastností. Změnou technických vlastností však není náhrada použitého materiálu za jiný s obdobnými parametry.

Rozšířením vybavenosti majetku o nově dodané neoddělitelné části nebo rozšířením možností jeho použití dochází k jeho modernizaci (Baštincová, 2016).

Důsledkem provedení technického zhodnocení, které zvyšuje vstupní cenu majetku, může být prodloužení zákonné doby odpisování tohoto majetku. Pro poplatníka je proto vhodné promyslet si realizaci technického zhodnocení již při samotném pořizování majetku, protože v té době se vynaložené výdaje na technické zhodnocení stávají součástí vstupní ceny majetku a na dobu odpisování nemají vliv (Žúžiová, 2013).

Plánované technické zhodnocení lze také rozdělit na etapy do několika zdaňovacích období tak, aby tyto výdaje za celé jedno zdaňovací období nepřesáhly zákonem stanovený limit 1 700 € a mohly být uplatněny ihned do daňových nákladů (výdajů) (Žúžiová, 2013).

3.3 Oceňování majetku

K rozhodujícím podmínkám pro stanovení daňových odpisů patří nejen správné vymezení hmotného a nehmotného majetku, ale také stanovení správné ceny majetku. Pro výpočet daňových odpisů se vychází z tzv. vstupní ceny, přičemž majetek je odpisován maximálně do výše této vstupní ceny (případně zvýšené vstupní ceny nebo zvýšené zůstatkové ceny).

Vstupní cenou dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je dle § 25 ZDPs:

- a) pořizovací cena, tj. cena pořízeného majetku spolu s náklady souvisejícími s jeho pořízením, pokud byl majetek získán úplatně nebo převodem,
- b) pořizovací cena majetku vyloučeného z odpisování zjištěná u dárce, z důvodu darování tohoto majetku,
- c) pořizovací cena majetku vyloučeného z odpisování zjištěná u dárce (fyzické osoby) při vyřazení z obchodního majetku, pokud byl tento majetek zahrnut v obchodním

majetku dárce, přičemž při prodeji v den darování by majetek nebylo možné osvobodit dle § 9 ZDPs,

- d) pořizovací cena majetku získaného darem od fyzické osoby a zjištěná u dárce, pokud tento majetek nebyl u dárce zahrnut v obchodním majetku a v případě jeho prodeje uskutečněného v den darování by jej nebylo možné osvobodit dle § 9 ZDPs,
- e) částka ve výši vlastních nákladů u majetku vytvořeného vlastní činností, tj. ve vlastní režii,
- f) obecná cena, pokud byl majetku získán děděním (cena stanovená dědickým řízením) a cena podle zvláštního předpisu u majetku získaného darováním,
- g) obecná cena nemovité kulturní památky, která je rovna ceně stavby zjištěné podle zvláštního právního předpisu, přičemž ke kategorii kulturní památky, historické hodnotě a ceně uměleckých a umělecko-řemeslných prací, jenž jsou součástí této památky, nebude přihlédnuto (Finančná správa SR, 2017),
- h) částka ve výši pohledávky zajištěné převodem práva k hmotnému movitému a nemovitému majetku, který se v případě nezaplacení pohledávky či její části stává vlastnictvím věřitele, snižena o hodnotu splaceného úvěru nebo půjčky,
- i) zůstatková cena majetku zjištěná u dárce, který jej vyřadil z důvodu darování, to však neplatí pro majetek vyloučený z odpisování,
- j) zůstatková cena majetku zjištěná u dárce (fyzické osoby), který jej vyřadil z obchodního majetku z důvodu darování, pokud byl tento majetek zahrnut v obchodním majetku dárce, přičemž při jeho prodeji v den darování by nemohl být osvobozen dle § 9 ZDPs, to však neplatí pro majetek vyloučený z odpisování,
- k) v případě komponentního odpisování podle § 22 odst. 15 ZDPs, je vstupní cenou jednotlivých oddělitelných částí majetku pořizovací cena nebo cena určená kvalifikovaným odhadem (znaleckým posudkem), pokud nelze použít pořizovací cenu. Součet vstupních cen jednotlivých částí je roven vstupní ceně daného majetku,
- l) reálná hodnota hmotného a nehmotného majetku, která byla stanovena pro účely zdanění, pokud dochází k přesunu majetku, obchodu či podnikatelské činnosti poplatníka mimo území Slovenské republiky (Finančná správa SR, 2017).

Součástí výše uvedených variant vstupních cen a) až l) je také hodnota technického zhodnocení, a to ve zdaňovacím období, v němž bylo dokončeno a zavedeno do užívání. Při zrychleném způsobu odpisování dle § 28 ZDPs zvyšuje technické zhodnocení zůstatkovou cenu (vstupní cenu sníženou o celkovou výši odpisů zahrnutých do daňových výdajů).

Daň z přidané hodnoty je podle § 25 odst. 5 ZDPs součástí vstupní ceny pouze u poplatníka, který:

- a) není plátcem této daně,
- b) je plátcem této daně, avšak si ji nemůže odpočítat.

U poplatníka, který je plátcem daně z přidané hodnoty a uplatňuje nárok na její odpočet prostřednictvím koeficientu stanoveného zvláštním předpisem, je součástí vstupní ceny také část neodpočítané daně z přidané hodnoty.

3.4 Subjekt odpisování

Subjekt odpisování hmotného a nehmotného majetku je definován v § 24 ZDPs. Osoba oprávněná k daňovému odpisování hmotného a nehmotného majetku je poplatník, jenž má k danému majetku vlastnické právo, tzn., že je vlastníkem majetku. Odpisovat majetek však může také poplatník bez vlastnického práva, pokud účtuje či vede evidenci dle § 6 odst. 11 ZDPs o:

- a) hmotném majetku, poskytnutém na základě finančního pronájmu,
- b) nemovité věci pořízené smlouvou, na základě které se vlastnické právo získává zápisem vkladu do katastru nemovitostí, a to v případě, že poplatník nemovitost před nabytím vlastnického práva již užívá,
- c) dlouhodobém hmotném movitém majetku, jenž se stává vlastnictvím kupujícího až po zaplacení plné kupní ceny, pokud jej kupující do nabytí vlastnického práva užívá,
- d) hmotném a nehmotném majetku jenž je ve vlastnictví státu, obce či vyššího územního celku a je ve správě rozpočtové či příspěvkové organizace anebo jiné právnické osoby,
- e) hmotném majetku při převodu vlastnického práva za účelem zajištění závazku převodem práva na věřitele, musí však být uzavřena písemná dohoda mezi vlastníkem tohoto majetku (dlužníkem) a věřitelem o výpůjčce majetku po dobu trvání zabezpečení závazku.

Hmotný a nehmotný majetek, jenž je ve společném vlastnictví, je dle § 24 odst. 3 ZDPs odpisován jednotlivými vlastníky samostatně ze vstupní ceny majetku v poměru podle velikosti jejich vlastnických podílů.

Technické zhodnocení provedené nájemcem na pronajatém majetku může dle § 24 odst. 2 ZDPs odpisovat namísto vlastníka nájemce, vždy však na základě uzavřené písemné smlouvy, pokud vlastník nezvýšil vstupní cenu majetku o hodnotu těchto vynaložených výdajů. Technické zhodnocení je zařazeno do stejné odpisové skupiny, jako je pronajatý majetek, na němž bylo zhodnocení provedeno. Technické zhodnocení budovy sloužící současně k více účelům je zařazeno do odpisové skupiny podle účelu využití pronajatého majetku.

3.5 Zatříd'ování hmotného majetku do odpisových skupin a způsoby jeho odpisování

Před samotnou volbou metody odpisování musí být hmotný majetek zařazen do příslušné odpisové skupiny, jejichž výčet je uveden v příloze č. 1 ZDPs. Jedná se celkem o 6 odpisových skupin, které se liší dobou odpisování a možnostmi volby způsobu odpisování (viz Tab. 3.1).

Tab. 3.1 Doba odpisování hmotného majetku dle § 26 odst. 1 ZDPs

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady majetku dané odpisové skupiny
1	4 roky	Živé ovce a kozy, spotřební elektronika, osobní automobily
2	6 let	Živé koně, přístroje pro domácnost, trolejbusy, motocykly
3	8 let	Pece, elektrické motory, chladicí a větrací zařízení
4	12 let	Lodě a plavidla, meče, zbraně a munice, vojenská bojová vozidla
5	20 let	Budovy s výjimkou těch, které jsou uvedeny v odpisové skupině 6
6	40 let	Bytové budovy, hotely, budovy pro vzdělávání a zdravotnictví

Zdroj: (ZDPs), vlastní zpracování

V prvním roce odpisování poplatník zařadí hmotný majetek do příslušné odpisové skupiny a zvolí metodu odpisování. Tu však nelze po celou dobu odpisování měnit. Hmotný majetek, jenž nespadá pod žádnou z odpisových skupin a jehož doba použitelnosti není určena jiným předpisem, se pro daňové účely zařadí do 2. odpisové skupiny (Paliderová, 2018).

ZDPs definuje 3 způsoby odpisování hmotného majetku, a to:

- a) metodu rovnoměrného odpisování (§ 27 ZDPs)
- b) metodu zrychleného odpisování (28 ZDPs)
- c) metodu výkonového a časového odpisování (§ 26 odst. 6 a 7 ZDPs)

Metodu rovnoměrného odpisování lze použít pro všechny odpisové skupiny, naopak zrychlené odpisování je umožněno pouze pro 2. a 3. odpisovou skupinu.

Platí, že odpisování probíhá maximálně do výše vstupní ceny hmotného majetku, zvýšené vstupní ceny o hodnotu provedeného technického zhodnocení nebo do výše zvýšené zůstatkové ceny u zrychleného odpisování. Za první rok odpisování je daňově uznatelná pouze poměrná část ročního odpisu (Baštincová, 2016).

3.5.1 Metoda rovnoměrného odpisování

Metoda rovnoměrných odpisů je upravena v § 27 ZDPs. Podstatou této metody je stejná výše odpisů v každém roce odpisování, avšak v prvním roce odpisování je daňově uznatelná pouze část ročního odpisu majetku stanovená podle počtu měsíců, počínaje měsícem zařazení hmotného majetku do užívání do konce tohoto zdaňovacího období. V průběhu odpisování mohou nastat dvě situace, a to:

- a) hmotný majetek nebude technicky zhodnocen, pak se neuplatněná část odpisu z prvního roku odpisování uplatní do daňových výdajů v roce následujícím po roce, v němž skončí doba odpisování daného majetku,
- b) hmotný majetek bude technicky zhodnocen, pak se neuplatněná část odpisu z prvního roku odpisování doodpisuje v posledním roce odpisování tak, aby souhrn odpisů všech let odpisování byl roven zvýšené vstupní ceně hmotného majetku (Paliderová, 2018).

Pro stanovení rovnoměrného odpisu je podstatná vstupní cena majetku (popřípadě zvýšená vstupní cena) a zákonem stanovená doba odpisování.

Při výpočtu vycházíme z § 27 odst. 1 ZDPs, kdy roční rovnoměrný odpis je roven podílu vstupní ceny hmotného majetku a doby odpisování dle rovnice

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{VC}{DO} \quad (3.1)$$

kde VC je vstupní cena a DO je doba odpisování v letech.

Roční odpis je tedy v každém roce odpisování ve stejné poměrné výši vstupní ceny uvedené v tabulce 3.2.

Tab. 3.2 Výše rovnoměrného ročního odpisu hmotného majetku dle § 27 odst. 1 ZDPs

Odpisová skupina	Roční odpis
1	$\frac{1}{4}$
2	$\frac{1}{6}$
3	$\frac{1}{8}$
4	$\frac{1}{12}$
5	$\frac{1}{20}$
6	$\frac{1}{40}$

Zdroj: (ZDPs), vlastní zpracování

Takto vypočtený roční odpis anebo jeho poměrná část se podle § 27 odst. 3 ZDPs zaokrouhlí na celá eura nahoru.

V případě, že bude provedeno technické zhodnocení majetku, vycházíme ze zvýšené vstupní ceny a doby odpisování majetku. Rovnoměrný roční odpis se v roce provedení technického zhodnocení a v následujících letech stanoví podle rovnice

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{ZVC}{DO} \quad (3.2)$$

kde ZVC je zvýšená vstupní cena a DO je doba odpisování v letech.

Po provedení technického zhodnocení majetku se doba odpisování prodlužuje podle zvoleného způsobu výpočtu odpisů. Jak již bylo zmíněno, v takovém případě se neuplatňuje část ročního odpisu z prvního roku odpisování zahrne do daňových výdajů (nákladů) v posledním roce odpisování (Paliderová, 2018).

3.5.2 Metoda zrychleného odpisování

Druhou metodou odpisování hmotného majetku je metoda zrychlených odpisů, která je upravena v § 28 ZDPs. Podstatou zrychleného odpisování je nestálá výše daňových odpisů v průběhu celé doby odpisování, přičemž v prvních letech odpisování je odepsána větší část vstupní ceny majetku, v dalších letech se hodnota daňových odpisů snižuje. Výhodou zrychlených odpisů je možnost uplatnit v prvních letech odpisování do daňových nákladů vyšší částky, než je tomu při rovnoměrném odpisování s výjimkou prvního roku odpisování, kdy lze daňově uplatnit pouze poměrnou část ročního odpisu. Tato metoda je však přípustná pouze pro hmotný majetek zařazený v 2. a 3. odpisové skupině. Pro stanovení ročního odpisu jsou odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty zrychleného odpisování uvedené v tabulce 3.3.

Tab. 3.3 Koeficienty pro zrychlené odpisování dle § 28 odst. 1 ZDPs

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (K_1)	V dalších letech odpisování (K_2)	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu (K_3)
2	6	7	6
3	8	9	8

Zdroj: (ZDPs), vlastní zpracování

Výpočet rovnoměrných odpisů je upraven v § 28 odst. 2 ZDPs.

V prvním roce odpisování je daňově uplatnitelná pouze poměrná část ročního odpisu podle počtu měsíců, počínaje měsícem zařazení daného majetku do užívání do konce tohoto zdaňovacího období. V průběhu odpisování mohou nastat dvě situace, a to:

- hmotný majetek nebude technicky zhodnocen, pak bude poměrná část ročního odpisu neuplatněná v prvním roce odpisování uplatněna v roce následujícím po roce skončení doby odpisování daného majetku,
- hmotný majetek bude technicky zhodnocen, tehdy bude poměrná část ročního odpisu neuplatněná v prvním roce odpisování zvyšovat zůstatkovou cenu majetku v roce provedení technického zhodnocení (Paliderová, 2018).

Při výpočtu vycházíme ze vstupní ceny hmotného majetku a příslušného koeficientu zrychleného odpisování platného pro první rok odpisování.

Zrychlený roční daňový odpis pro 1. rok odpisování se stanoví dle rovnice

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{VC}{K_1} \quad (3.3)$$

kde VC je vstupní cena a K_1 je příslušný koeficient platný v prvním roce odpisování.

V dalších letech odpisování vycházíme ze zůstatkové ceny hmotného majetku (nejedná se o daňovou zůstatkovou cenu, nýbrž o zůstatkovou cenu pro výpočet odpisů) a příslušného koeficientu zrychleného odpisování platného pro další roky odpisování. Zůstatková cena dlouhodobého majetku se stanoví:

- v druhém roce odpisování jako rozdíl mezi vstupní cenou majetku a podílem jeho vstupní ceny a příslušného koeficientu zrychleného odpisování platného pro první rok odpisování, nesníženým o část ročního odpisu daňově neuplatněnou v prvním roce odpisování,
- v dalších letech odpisování jako zůstatková cena určená podle písmena a) snižená o daňové odpisy z tohoto majetku uplatněné do daňových výdajů, počínaje druhým rokem odpisování (Paliderová, 2018).

Zrychlený roční odpis pro další roky odpisování se stanoví dle rovnice

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{2 \cdot ZC}{K_2 - T} \quad (3.4)$$

kde ZC je zůstatková cena, K_2 je příslušný koeficient platný pro další roky odpisování a T je počet let, po které byl majetek již odpisován (Paliderová, 2018).

V případě, že bude hmotný majetek technicky zhodnocen v průběhu zrychleného odpisování, vycházíme v roce dokončení technického zhodnocení ze zvýšené zůstatkové ceny a příslušného koeficientu zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu. Roční zrychlený odpis se stanoví dle rovnice

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{2 \cdot ZZC}{K_3} \quad (3.5)$$

kde ZZC je zvýšená zůstatková cena a K_3 je příslušný koeficient platný pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

V dalších letech odpisování po provedení technického zhodnocení se roční zrychlený odpis stanoví dle rovnice

$$\text{zrychlený odpis} = \frac{2 \cdot ZC_1}{K_3 - T} \quad (3.6)$$

kde ZC_1 je zůstatková cena, K_3 je příslušný koeficient platný pro zvýšenou zůstatkovou cenu a T je počet let, po které byl majetek již odpisován (Paliderová, 2018).

Vypočtené roční zrychlené odpisy anebo jejich poměrná část se podle § 28 odst. 5 ZDPs zaokrouhlí na celá eura nahoru.

Poplatník s větším množstvím majetku má možnost dobře zvolenou kombinací výše zmíněných odpisových metod značně ovlivnit výši svého základu daně. Při výběru metod odpisování jednotlivého hmotného majetku by však měl zvážit nejenom vliv na daňový základ, ale také to, jak bude ovlivněna náročnost a evidence daňových odpisů při zkombinování různých metod.

3.5.3 Omezení při uplatňování daňových odpisů z osobních automobilů

S účinností od 1. 1. 2015 bylo do ZDPs zavedeno omezení pro uplatnění daňových odpisů z osobních automobilů, jejichž vstupní cena je 48 000 € a více. Pokud je základ daně poplatníka nižší než násobek počtu těchto osobních automobilů a ročního daňového odpisu stanoveného z limitované vstupní ceny 48 000 € (12 000 €), má povinnost zvýšit svůj základ daně o kladný rozdíl mezi souhrnem uplatněných daňových odpisů z těchto automobilů a souhrnem ročních odpisů v daném zdaňovacím období z těchto osobních automobilů vypočítaných z limitované vstupní ceny 48 000 € rovnoměrným způsobem. Pokud je však základ daně poplatníka vyšší než součet všech daňových odpisů z osobních automobilů (jejichž vstupní cena je 48 000 € a více), daňový základ se neupravuje. Tato úprava základu daně se však nepoužije u pronajímatele, který osobní automobily se vstupní cenou 48 000 € a více pronajímá na základě smlouvy o operativním pronájmu (Schultzová, 2018).

Omezení podobného charakteru bylo v minulosti zavedeno také v ČR pro vozidla kategorie M_1 s výjimkou automobilů využívaných k provozování silniční motorové dopravy či taxislužeb, dále pak automobilů sanitních a pohřebních. Na základě novely provedené zákonem č. 438/2003 Sb. byl limit vstupní ceny osobních automobilů stanoven v částce

900 000 Kč. Od roku 2005 se tato hranice zvýšila na hodnotu 1 500 000 Kč. V roce 2008 byla limitovaná vstupní cena osobních automobilů v ČR zrušena (Valouch, 2012).

3.5.4 Přerušování odpisování

Poplatník nemá povinnost uplatnit daňové odpisy v každém zdaňovacím období. Má možnost daňové odpisování hmotného majetku přerušit na jedno nebo více celých zdaňovacích období. Důvodem k přerušování daňového odpisování je například optimalizace daňového základu. Pokud poplatník vykazuje daňovou ztrátu, je pro něj výhodné odpisování přerušit a nesnižovat svůj základ daně o hodnotu daňových odpisů. Při opětovném zahájení odpisování pokračuje tak, jako by k přerušování nedošlo. Doba odpisování se tak prodlouží o dobu, po kterou byly odpisy přerušeny. Institut přerušování odpisování však nelze využít v průběhu konání daňové kontroly ze strany finančního úřadu. Přerušování odpisů nelze uplatnit ani v dodatečném daňovém přiznání za to zdaňovací období, v němž daňová kontrola proběhla (Schultzová, 2018).

Naopak v některých zákonem vymezených případech má poplatník dle § 22 odst. 9 ZDPs povinnost přerušit daňové odpisování hmotného majetku. Tato povinnost vzniká:

- a) ve zdaňovacím období, ve kterém majetek nebyl využíván na zajištění zdanitelných příjmů, to však neplatí pro majetek pojistný a rezervní,
- b) ve zdaňovacím období začínajícím dnem v pořadí druhé změny zdaňovacího období z kalendářního roku na hospodářský rok anebo naopak, pokud k této změně dojde v období do dvou po sobě následujících kalendářních let, přičemž přerušování trvá až do zdaňovacího období, v němž od poslední změny zdaňovacího období uplyne 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců,
- c) ve zdaňovacím období, v němž nebude stavebním úřadem prodlouženo povolení na předčasné užívání stavby nebo povolení stavby na zkušební provoz, přičemž přerušování trvá až do zdaňovacího období, v němž stavební úřad prodlouží platnost povolení nebo vydá kolaudační rozhodnutí.

3.6 Způsoby odpisování nehmotného majetku

Daňové odpisování hmotného a nehmotného majetku je zcela odlišné. Zatímco daňové odpisy hmotného majetku jsou upraveny v ZDPs a jejich výše se stanovuje s ohledem na

odpisovou skupinu a zvolenou metodu odpisování, pro daňové odpisování nehmotného majetku taková pravidla nejsou stanovena. ZDPs stanovuje pouze odpisování nehmotného majetku v souladu s účetními předpisy, a to nejvýše do hodnoty vstupní ceny. Podle ZDPs jsou odpisy dlouhodobého nehmotného majetku daňově uznatelné v takové podobě, jakou si poplatník zvolí v souladu s účetními předpisy (Baštincová, 2016).

Úprava účetních odpisů je obsažena v zákoně č. 431/2002 Z. z. o účetnictví, v znění neskorších předpisů (§ 28) a v postupech účtování v systému jednoduchého účetnictví. Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku probíhá v souladu s odpisovým plánem, v němž jsou uvedeny parametry odpisování včetně podnikatelem zvolené metody odpisování, odpisové sazby a doby účetního odpisování příslušného dlouhodobého nehmotného majetku. Podnikatel odpisový plán upravuje v závislosti na měnících se podmínkách užívání daného majetku, mění a přizpůsobuje zůstatkovou dobu odpisování nebo odpisové sazby. Odpisování nehmotného majetku probíhá v průběhu očekávané doby užívání a musí být zohledněno předpokládané používání majetku, intenzita využití, omezení užívání, a také jeho předpokládané fyzické, technické či morální zastarávání. Doba odpisování je omezena pouze pro nehmotný majetek v podobě výdajů na výzkum a vývoj, jenž musí být daňově plně odepsán do pěti let od jeho pořízení. Odpisování nehmotného majetku je zahájeno v měsíci zařazení do užívání. Odpisování technického zhodnocení probíhá obdobným způsobem jako odpisování nehmotného majetku, na němž bylo provedeno (Baštincová, 2016).

Podnikatel si tedy v souladu s účetními předpisy sám stanoví dobu a sazby odpisování nehmotného majetku a tím také výši účetních a daňových odpisů tohoto majetku.

Existuje několik účetních způsobů, jak dlouhodobý majetek odpisovat. Nejvíce využívané jsou však účetní metody časového a výkonového odpisování. Hodnota časových odpisů může být v průběhu doby odpisování rovnoměrná (hodnota odpisů je v každém roce odpisování stejná) nebo nerovnoměrná (hodnota odpisů se v průběhu odpisování mění – roste nebo klesá). Samotná volba metody odpisování by měla proběhnout individuálně u každého nehmotného majetku tak, aby co nejvíce odpovídala skutečnému opotřebování majetku. Vhodným způsobem odpisování nehmotného majetku je metoda rovnoměrného časového odpisování z důvodu její jednoduchosti a rovnoměrné výše ročních odpisů během předpokládané doby živostnosti daného majetku (Kubová, 2018).

Časové metody odpisování

Metoda časového odpisování je nejčastěji využívanou metodou odpisování nehmotného majetku. Pro výpočet časových odpisů je podstatné co nejlépe odhadnout dobu použitelnosti příslušného majetku. Existuje několik podob této metody, a to:

- a) časová rovnoměrná metoda,
- b) časová progresivní metoda,
- c) časová degresivní metoda – zůstatková, kumulativní a holandská (Kubová, 2018).

Časová rovnoměrná metoda

V praxi se jedná o nepoužívanější metodu odpisování nehmotného majetku především z důvodu její jednoduchosti a přehlednosti. Principem této metody je rovnoměrná výše odpisů v průběhu celé doby odpisování. Roční odpis se stanoví dle rovnice

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{VC}{DO} \quad (3.7)$$

kde VC je vstupní cena a DO je doba odpisování v letech.

Výpočet rovnoměrného odpisu lze provést také prostřednictvím procenta. Odpisové procento si podnikatel stanoví dle vzorce

$$\text{procento ročního odpisu} = \frac{100}{DO} \quad (3.8)$$

kde DO je doba odpisování v letech (Krištín, 2015).

Časová progresivní metoda

Principem této metody je narůstající výše odpisů v průběhu doby odpisování, tzn., že v prvních letech je hodnota odpisů nejnižší a v dalších letech se postupně zvyšuje až do plného odepsání majetku. Její použití je vhodné zejména u dlouhodobého majetku, jehož využití či efektivnost je z počátku nižší a postupem času se zvyšuje. V praxi je však tato metoda málo využívaná a výpočet progresivních (rostoucích) odpisů je o něco náročnější než v případě rovnoměrných odpisů.

Podnikatel si určí výši odpisu pro první rok odpisování, od níž se pak odvíjí hodnota odpisů v letech následujících. Hodnota odpisu stanoveného pro první rok odpisování se v každém dalším roce odpisování postupně zvyšuje o rozdíl (diferenci) stanovený dle rovnice

$$difference = \frac{2 \cdot (VC - p \cdot o)}{p \cdot (p - 1)} \quad (3.9)$$

kde VC je vstupní cena, p je počet let odpisování, o je odpis v prvním roce (Krištín, 2015).

Časová degresivní metoda

Metoda degresivních odpisů je ve své podstatě opakem metody progresivní. Principem této metody je postupně klesající hodnota odpisů v průběhu doby odpisování. Používá se zejména u majetku, jehož využití je nejvyšší v prvních letech své životnosti, tj. například výpočetní technika, která během prvních let užívání funguje spolehlivě a v posledních letech své životnosti již potřebuje častější opravy, což znamená vyšší náklady.

Stejně jako tomu bylo v případě časové progresivní metody, i zde se stanoví odpis pro první rok odpisování a rozdíl (diference), o který se tento odpis v dalších letech odpisování snižuje. To znamená, že roční odpis v dalších letech se rovná odpisu v roce předcházejícím, sníženému o rozdíl stanovený dle rovnice

$$difference = \frac{2 \cdot (p \cdot o - VC)}{p \cdot (p - 1)} \quad (3.10)$$

kde VC je vstupní cena, p je počet let odpisování, o je odpis v prvním roce.

Metoda degresivních odpisů se dále člení na zůstatkovou, kumulativní a holandskou (Krištín, 2015).

4 Komparace systému odpisování obou zemí v podmínkách vybrané obchodní korporace

V následující kapitole jsou porovnány systémy daňového odpisování České a Slovenské republiky. Jsou zde shrnuty odlišnosti dané problematiky v obou zemích s následnou aplikací zjištěných poznatků na konkrétní příklady majetku vybrané obchodní společnosti XYZ. V závěru kapitoly jsou uvedeny návrhy pro změnu legislativy v oblasti daňových odpisů těchto zemí.

4.1 Komparace daňového odpisování České a Slovenské republiky

Podstata daňových odpisů dlouhodobého majetku a systému daňového odpisování je v obou zemích velmi podobná. Důvodem této skutečnosti je fakt, že Česká a Slovenská republika tvořily v minulosti jeden společný stát se společnou daňovou soustavou. Po rozpadu Československa však došlo v obou zemích k individuálnímu vývoji daňové politiky, jehož důsledkem došlo také ke vzniku odlišností v oblasti daňových odpisů.

Daňové odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je v rámci ZDPs řešeno poněkud úžeji, než je tomu v případě ZDP. Způsob, jakým lze odpisovat nehmotný majetek ZDPs vůbec nedefinuje. Nehmotný majetek se na Slovensku daňově odpisuje v souladu s účetními předpisy.

Rozdíly ve vymezení odpisovaného hmotného a nehmotného majetku, jiného majetku či majetku vyloučeného z odpisování jsou minimální. Jako příklad lze uvést právo stavby u poplatníka, který nevede účetnictví. ZDPs jej na rozdíl od ZDP za jiný majetek nepovažuje. Dalším příkladem může být odlišnost v nehmotném majetku vyloučeném z odpisování, kdy ZDP vylučuje z odpisování povolenky na emise nebo preferenční limit (individuální produkční kvóta, individuální limit prémiových práv), ZDPs však tento majetek z daňového odpisování nevylučuje.

Podstatným rozdílem je dle autorky způsob uplatňování odpisů do daňových nákladů. V ČR si poplatník při splnění daných podmínek může uplatnit v prvním roce odpisování celý vypočtený roční odpis. Naopak slovenský poplatník si za první rok odpisování uplatní pouze poměrnou část vypočteného ročního odpisu stanovenou dle počtu měsíců, počínaje měsícem zařazení do užívání do konce daného zdaňovacího období. Neuplatněná část ročního odpisu

z prvního roku odpisování se doodpisuje podle toho, zda bylo či nebylo provedeno technické zhodnocení daného majetku v průběhu odpisování. Český poplatník může výrazně ovlivnit výši své daňové povinnosti zakoupením majetku ke konci zdaňovacího období. Svůj daňový základ tímto sníží o hodnotu celého ročního odpisu. V prvním roce odpisování je daňový odpis nižší než v letech následujících, může však být navýšen použitím zrychlené metody odpisování a u některého typu majetku také navýšením odpisu v prvním roce odpisování o 10, 15 nebo 20 %. Slovenský poplatník by v dané situaci uplatnil pouze poměrnou část ročního odpisu.

Základními způsoby odpisování jsou v ČR i SR metody rovnoměrných a zrychlených odpisů, dále pak metody časového a výkonového odpisování. Mimořádné odpisy zavedené za účelem podpory národního hospodářství po dopadech celosvětové finanční krize či odpisy majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření však slovenský ZDPs neobsahuje.

Stejně jako je tomu v ČR, také ve SR se odpisovaný majetek zatřídí do šesti odpisových skupin. Ty se však v obou zemích liší jak v přiřazené době odpisování (viz Tab. 4.1), tak v zařazení některého druhu majetku. V České republice se jedná o minimální dobu odpisování, poplatník tedy může daňově odpisovat po dobu delší než stanovenou. Na Slovensku nelze stanovenou dobu odpisování měnit.

Tab. 4.1 Doba odpisování jednotlivých odpisových skupin v ČR a SR

Odpisová skupina	Minimální doba odpisování v ČR	Doba odpisování v SR
1	3 roky	4 roky
2	5 let	6 let
3	10 let	8 let
4	20 let	12 let
5	30 let	20 let
6	50 let	40 let

Zdroj: (ZDP, ZDPs), vlastní zpracování

Pro 1. a 2. odpisovou skupinu je doba odpisování v ČR o 1 rok kratší než v SR. Naopak pro 3. až 6. odpisovou skupinu je doba odpisování v ČR o několik let delší. V 5. a 6. odpisové skupině je doba odpisování v ČR dokonce o deset let vyšší než v SR. Na základě

těchto skutečností se jeví podmínky odpisování pro slovenské poplatníky příznivější. Autorka považuje rozdílnou dobu odpisování za nejpodstatnější rozdíl v oblasti daňových odpisů obou zemí, jelikož kratší doba odpisování 3. až 6. odpisové skupiny umožňuje slovenskému poplatníkovi odepsat majetek dříve a tím rychleji zajistit finanční prostředky na obnovu dlouhodobého majetku, protože kratší doba odpisování vede k rychlejšímu promítnutí nákladů vynaložených na pořízení dlouhodobého majetku do daňových nákladů. Zároveň platí, že čím kratší je doba odpisování, tím vyšší jsou hodnoty odpisů v jednotlivých letech. Je však nutné brát v úvahu také další již zmíněná specifika daňového odpisování. Pokud bychom zohledňovali pouze dobu odpisování, mohla by být kratší doba odpisování některých druhů hmotného majetku pro slovenské poplatníky výhodou.

Jako příklad rozdílného zařazení majetku do odpisových skupin lze uvést osobní automobil, který je typickým majetkem mnoha poplatníků. V ČR spadá osobní automobil do 2. odpisové skupiny s minimální dobou odpisování 5 let, na Slovensku je zařazen v 1. odpisové skupině a odpisuje se po dobu 4 let.

Další odlišností slovenského zákona je způsob rovnoměrného odpisování. Zatímco v ČR se pro výpočet ročního rovnoměrného odpisu použijí zákonem stanovené odpisové sazby (viz Tab.1), na Slovensku žádné odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování neexistují. Rovnoměrný roční odpis se zde určí jako podíl vstupní ceny majetku a stanovené doby odpisování.

Tab. 4.2 Koefficienty rovnoměrného odpisování platné pro ČR a roční odpisy v SR

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování v ČR	V dalších letech odpisování v ČR	Pro zvýšenou vstupní cenu v ČR	Roční odpis v SR
1	20	40	33,3	1/4
2	11	22,25	20	1/6
3	5,5	10,5	10	1/8
4	2,15	5,15	5	1/12
5	1,4	3,14	3,4	1/20
6	1,02	2,02	2	1/40

Zdroj: (ZDP, ZDPs), vlastní zpracování

Pro všechny odpisové skupiny v ČR platí, že hodnota koeficientu pro první rok odpisování je nižší než hodnota koeficientu v dalších letech. Při rovnoměrném odpisování je tedy výše ročního rovnoměrného odpisu v prvním roce nižší a v dalších letech odpisování dosahuje rovnoměrný odpis stejné hodnoty (za podmínky, že nebude provedeno technické zhodnocení). Tabulka 4.2 ukazuje, že rovnoměrný roční odpis slovenského poplatníka je po celou dobu odpisování ve stálé výši (za podmínky, že nebude provedeno technické zhodnocení), avšak slovenský poplatník daňově uplatní v prvním roce odpisování pouze poměrnou část vypočteného ročního odpisu, zbylou část uplatní do daňových nákladů až v roce následujícím po skončení doby odpisování.

Princip zrychleného odpisování je v obou zemích téměř totožný, liší se však jeho podmínky použití. V ČR je možné použít zrychlené odpisování pro všechny odpisové skupiny. Slovenská republika umožňuje zrychlené odpisování pouze pro hmotný majetek zařazený do 2. a 3. odpisové skupiny. Odlišnost je také v hodnotách koeficientů zrychleného odpisování (viz Tab. 4.3).

Tab. 4.3 Koeficienty zrychleného odpisování v ČR a SR

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování		V dalších letech odpisování		Pro zvýšenou vstupní cenu	
	ČR	SR	ČR	SR	ČR	SR
1	3		4		3	
2	5	6	6	7	5	6
3	10	8	11	9	10	8
4	20		21		20	
5	30		31		30	
6	50		51		50	

Zdroj: (ZDP, ZDPs), vlastní zpracování

Koeficienty zrychleného odpisování se v obou zemích liší jen nepatrně. Důvodem je velmi podobná doba odpisování těchto odpisových skupin v České republice a na Slovensku.

Výhodou, kterou ZDP českým poplatníkům nabízí, je možnost navýšit odpis v prvním roce odpisování o 20, 15 nebo 10 % na úkor odpisů v následujících letech, a to u rovnoměrného i zrychleného odpisování. Navýšení lze využít za daných podmínek u některého typu movitého majetku z odpisových skupin 1 až 3. Poplatník tak může v prvním

roce odpisování snížit svůj daňový základ o vyšší hodnotu odpisu. Tuto možnost ZDPs nenabízí.

Přerušit odpisování hmotného majetku lze v obou zemích za stejných podmínek. Slovenská legislativa však vylučuje možnost přerušit odpisování v době výkonu daňové kontroly a ukládá poplatníkovi povinnost přerušit daňové odpisování v zákonem stanovených případech (viz kapitola 3.4.4).

Jak již bylo zmíněno, ZDPs nedefinuje způsoby odpisování nehmotného majetku, nýbrž nás odkazuje na účetní předpisy. Nehmotný majetek je tedy odpisován v souladu s účetními předpisy. Doba odpisování je omezena pouze pro nehmotný majetek v podobě výdajů na výzkum a vývoj, jenž musí být daňově plně odepsán do pěti let od jeho pořízení. V ČR je daňové odpisování nehmotného majetku upraveno v ZDP, který přesně stanovuje způsob a dobu odpisování nehmotného majetku.

Podstata a definice technického zhodnocení majetku je v obou zemích téměř totožná. Jedná se o zákonem stanovené výdaje související s hmotným a nehmotným majetkem, které u jednotlivého majetku převýšily v úhrnu za zdaňovací období stanovenou hodnotu.

4.2 Případová studie

Pro účely zpracování praktické části byla vybrána obchodní společnost, která autorce poskytla údaje o svém dlouhodobém majetku. Souhlas vedení obchodní společnosti se zpracováním interních údajů byl podmíněn nezveřejněním konkrétního názvu obchodní společnosti. Z výše uvedeného důvodu bude nadále používán název „XYZ“. Pro veškeré přepočty byl použit měnový kurz 1 € = 25,725 Kč stanovený Českou národní bankou ke dni 31. 12. 2018. Pro zjednodušení a větší přehlednost jsou při výpočtech částky v eurech zaokrouhlovány na celá eura.

4.2.1 Představení obchodní společnosti XYZ

Obchodní společnost XYZ působí na českém trhu již od roku 1993. Jedná se o akciovou společnost, která vznikla privatizací státního podniku. Během let své existence si vybudovala ve svém oboru jméno spolehlivého dodavatele. Předmětem činnosti této společnosti je především dodavatelsví staveb a rekonstrukce budov. Obchodní společnost se zabývá také sanací a statickým zajišťováním budov, výstavbou rodinných domů a bytů

a v neposlední řadě také rekonstrukcí historických budov. Vedlejší činností této malé účetní jednotky je pronájem bytů.

Jelikož se jedná o stavební firmu, nachází se ve struktuře dlouhodobého majetku především hmotný majetek a majetek specifický pro stavební odvětví, např. kontejnery, řezačka, pásový dopravník apod. Soupis aktuálně odpisovaného majetku obchodní společnosti je přílohou č. 1 této práce.

Obchodní společnost má vnitřní směrnici stanovený odpisový plán dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, podle kterého se veškerý hmotný majetek daňově odpisuje rovnoměrným způsobem. Tato metoda odpisování je v obchodní společnosti zavedena téměř 15 let a v následujících letech neplánují přechod ke zrychlenému odpisování. Za výhodu rovnoměrného odpisování považuje obchodní společnost zejména jednoduchost této metody také s ohledem na opotřebení majetku a vliv na základ daně. Pro vyjádření reálného opotřebení dlouhodobého majetku využívá obchodní společnost účetních odpisů, které jsou odlišné od odpisů daňových. Výpočet účetních odpisů dlouhodobého majetku probíhá s ohledem na předpokládanou dobu využitelnosti daného majetku.

4.2.2 Odpisování zvoleného majetku obchodní společnosti dle české a slovenské legislativy

Ze soupisu odpisovaného majetku obchodní společnosti byl vybrán majetek, na kterém budou předvedeny výpočty odpisů dle pravidel české a slovenské legislativy s následným zhodnocením zjištěných poznatků. Vybraným majetkem je server HP DL380 G9, pásový dopravník Interroll a osobní automobil Mercedes-Benz GLC 2,1 250 D 4MATIC.

Server HP DL380 G9

a) Výpočet odpisů dle české legislativy

Server byl pořízen a zařazen do užívání 21. prosince 2016. Daňové odpisování bylo zahájeno v roce zařazení do užívání ze vstupní ceny 239 162 Kč. Server patří do skupiny počítačů a periferních zařízení, je tedy zařazen do 1. odpisové skupiny se stanovenou minimální dobou odpisování 3 roky. U tohoto majetku obchodní společnost XYZ využila možnosti navýšit odpis v prvním roce odpisování o 10 % dle § 31 odst. 4 ZDP. Vzhledem k této skutečnosti lze předpokládat, že cílem obchodní společnosti bylo dosažení vyšší hodnoty odpisu v prvním roce odpisování. Dle odpisového plánu obchodní společnosti byl

zvolen rovnoměrný způsob odpisování, avšak pro dosažení ještě vyšší hodnoty odpisu v prvním roce odpisování by autorka obchodní společnosti XYZ doporučila v podobných případech zvolit zrychlený způsob odpisování. Inventární karta serveru HP DL380 G9 je přílohou č. 2 této práce. Pro názornost budou daňové odpisy vypočteny rovnoměrným (viz Tab. 4.4) i zrychleným způsobem (viz Tab. 4.5).

Tab. 4.4 Rovnoměrný způsob odpisování serveru + navýšení o 10 %

Rok	Výpočet	Roční odpis	ZC
2016	$\frac{239\,162}{100} \cdot 30$	71 749 Kč	167 413 Kč
2017	$\frac{239\,162}{100} \cdot 35$	83 707 Kč	83 706 Kč
2018	$\frac{239\,162}{100} \cdot 35$	83 706 Kč	0
Celkem		239 162 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy uvedené v tabulce 4.4 jsou vypočteny dle rovnice (2.1).

Tab. 4.5 Zrychlený způsob odpisování serveru + navýšení 10 %

Rok	Výpočet	Roční odpis	ZC
2016	$\frac{239\,162}{3} + \frac{239\,162 \cdot 10}{100}$	103 637 Kč	135 525 Kč
2017	$\frac{2 \cdot 135\,525}{4 - 1}$	90 350 Kč	45 175 Kč
2018	$\frac{2 \cdot 45\,175}{4 - 2}$	45 175 Kč	0
Celkem		239 162 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Zrychlené odpisy uvedené v tabulce 4.5 jsou vypočteny dle rovnic (2.3) a (2.4).

b) Výpočet odpisů dle slovenské legislativy

Na Slovensku je server rovněž zařazen do 1. odpisové skupiny, avšak doba odpisování je 4 roky. Dle slovenské legislativy nelze pro 1. odpisovou skupinu použít metodu zrychlených odpisů. Slovenský poplatník tedy odpisuje rovnoměrnou metodou, a to bez možnosti navýšit odpis v prvním roce odpisování. Přepočtená vstupní cena je 9 297 €. Výpočet rovnoměrných odpisů je uveden v tabulce 4.6.

Tab. 4.6 Rovnoměrný způsob odpisování serveru

Rok	Výpočet	Roční odpis uplatněný	Roční odpis neuplatněný	ZC
2016	$\frac{9\,297}{4} \cdot \frac{1}{12}$	194 €	2 131 €	9 103 €
2017	$\frac{9\,297}{4}$	2 325 €		6 778 €
2018	$\frac{9\,297}{4}$	2 325 €		4 453 €
2019	$\frac{9\,297}{4}$	2 325 €		2 128 €
2020	$\frac{9\,297}{4} \cdot \frac{11}{12}$	2 128 €		0
Celkem		9 297 €		

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy uvedené v tabulce 4.6 jsou vypočteny dle rovnice (3.1).

Pásový dopravník Interroll

a) Výpočet odpisů dle české legislativy

Strojní zařízení pásový dopravník je zvláštní druh dopravního prostředku používaného ve stavebnictví. Tento majetek byl obchodní společností pořízen na počátku roku 2018 a 6. března 2018 byl zařazen do užívání. Daňové odpisování pásového dopravníku bylo zahájeno v roce zařazení do užívání ze vstupní ceny 132 600 Kč. Na základě vnitropodnikové směrnice obchodní společnost zvolila rovnoměrný způsob odpisování. Strojní zařízení – pásový dopravník patří do 3. odpisové skupiny se stanovenou minimální dobou odpisování 10 let. Inventurní karta pásového dopravníku Interroll je přílohou č. 3 této práce. Pro názornost

budeme předpokládat technického zhodnocení tohoto majetku v květnu roku 2020 v hodnotě 60 000 Kč a daňové odpisy budou vypočteny rovnoměrným (viz Tab. 4.7) i zrychleným způsobem (viz Tab. 4.8).

Tab. 4.7 Rovnoměrný způsob odpisování pásového dopravníku

Rok	Výpočet	Roční odpis	ZC
2018	$\frac{132\,600}{100} \cdot 5,5$	7 293 Kč	125 307 Kč
2019	$\frac{132\,600}{100} \cdot 10,5$	13 923 Kč	111 384 Kč
2020	$\frac{(132\,600 + 60\,000)}{100} \cdot 10$	19 260 Kč	152 124 Kč
2021	$\frac{192\,600}{100} \cdot 10$	19 260 Kč	132 864 Kč
2022	$\frac{192\,600}{100} \cdot 10$	19 260 Kč	113 604 Kč
2023	$\frac{192\,600}{100} \cdot 10$	19 260 Kč	94 344 Kč
2024	$\frac{192\,600}{100} \cdot 10$	19 260 Kč	75 084 Kč
2025	$\frac{192\,600}{100} \cdot 10$	19 260 Kč	55 824 Kč
2026	$\frac{192\,600}{100} \cdot 10$	19 260 Kč	36 564 Kč
2027	$\frac{192\,600}{100} \cdot 10$	19 260 Kč	17 304 Kč
2028	$\frac{192\,600}{100} \cdot 10$	17 304 Kč	0
Celkem		192 600	

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy uvedené v tabulce 4.7 jsou vypočteny dle rovnic (2.1) a (2.2).

Tab. 4.8 Zrychlený způsob odpisování pásového dopravníku

Rok	Výpočet	Roční odpis	ZC
2018	$\frac{132\,600}{10}$	13 260 Kč	119 340 Kč
2019	$\frac{2 \cdot 119\,340}{11 - 1}$	23 868 Kč	95 472 Kč
2020	$\frac{2 \cdot (95\,472 + 60\,000)}{10}$	31 095 Kč	124 377 Kč
2021	$\frac{2 \cdot 124\,377}{10 - 1}$	27 640 Kč	96 737 Kč
2022	$\frac{2 \cdot 96\,737}{10 - 2}$	24 185 Kč	72 552 Kč
2023	$\frac{2 \cdot 72\,552}{10 - 3}$	20 730 Kč	51 822 Kč
2024	$\frac{2 \cdot 51\,822}{10 - 4}$	17 274 Kč	34 548 Kč
2025	$\frac{2 \cdot 34\,548}{10 - 5}$	13 820 Kč	20 728 Kč
2026	$\frac{2 \cdot 20\,728}{10 - 6}$	10 364 Kč	10 364 Kč
2027	$\frac{2 \cdot 10\,364}{10 - 7}$	6 910 Kč	3454 Kč
2028	$\frac{2 \cdot 3\,454}{10 - 8}$	3454 Kč	0
Celkem		192 600	

Zdroj: vlastní zpracování

Zrychlené odpisy uvedené v tabulce 4.8 jsou vypočteny dle rovnic (2.3), (2.4), (2.5) a (2.6).

b) Výpočet odpisů dle slovenské legislativy

Dle ZDPs je strojní zařízení – pásový dopravník zařazeno v 2. odpisové skupině se stanovenou dobou odpisování 6 let. Přepočtená vstupní cena majetku je ve výši 5 155 € a hodnota technického zhodnocení je 2 332 €. Výpočet rovnoměrných odpisů je uveden v tabulce 4.9 a výpočet zrychlených odpisů v tabulce 4.10.

Tab. 4.9 Rovnoměrný způsob odpisování pásového dopravníku

Rok	Výpočet	Roční odpis uplatněný	Roční odpis neuplatněný	ZC
2018	$\frac{5\,155}{6} \cdot \frac{10}{12}$	716 €	144 €	4 439 €
2019	$\frac{5\,155}{6}$	860 €		3 579 €
2020	$\frac{(5\,155 + 2\,332)}{6}$	1 248 €		4 663 €
2021	$\frac{7\,487}{6}$	1 248 €		3 415 €
2022	$\frac{7\,487}{6}$	1 248 €		2 167 €
2023	$\frac{7\,487}{6}$	1 248 €		919 €
2024	neuplatněná část	919 €		0
Celkem		7 487 €		

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy uvedené v tabulce 4.9 jsou vypočteny dle rovnic (3.1) a (3.2).

Tab. 4.10 Zrychlený způsob odpisování pásového dopravníku

Rok	Výpočet	Roční odpis	Roční odpis neuplatněný	ZC pro výpočet odpisů	ZC
2018	$\frac{5\,155}{6} \cdot \frac{10}{12}$	716 €	144 €	4 295 €	4 439 €
2019	$\frac{2 \cdot 4\,295}{7 - 1}$	1 432 €		2 863 €	3 007 €
2020	$\frac{2 \cdot (2\,863 + 2\,332 + 144)}{6}$	1 780 €		3 415 €	3 559 €
2021	$\frac{2 \cdot 3\,415}{6 - 1}$	1 366 €		2 049 €	2 193 €
2022	$\frac{2 \cdot 2\,049}{6 - 2}$	1 025 €		1 024 €	1 168 €
2023	$\frac{2 \cdot 1\,024}{6 - 3}$	683 €		341 €	485 €

Rok	Výpočet	Roční odpis	Roční odpis neuplatněný	ZC pro výpočet odpisů	ZC
2024	$\frac{2 \cdot 341}{6 - 4}$	341 €		0	144 €
2025	neuplatněná část z 1. roku	144 €			0
Celkem		7 487 €			

Zdroj: vlastní zpracování

Zrychlené odpisy uvedené v tabulce 4.10 jsou vypočteny dle rovnic (3.3), (3.4), (3.5) a (3.6).

Osobní automobil Mercedes-Benz GLC 2,1 250 D 4MATIC

a) Výpočet odpisů dle české legislativy

Osobní automobil značky Mercedes byl obchodní společností pořízen v prosinci 2018 a 27. prosince 2018 byl zaveden do užívání. Daňové odpisování automobilu bylo zahájeno v roce zařazení do užívání ze vstupní ceny 1 253 192 Kč. Dle vnitropodnikové směrnice obchodní společnost zvolila rovnoměrný způsob odpisování. Osobní automobil spadá do 2. odpisové skupiny se stanovenou minimální dobou odpisování 5 let. Inventární karta osobního automobilu Mercedes je přílohou č. 4 této práce. Pro názornost budou daňové odpisy vypočteny rovnoměrným (viz Tab. 4.11) i zrychleným způsobem (viz Tab. 4.12).

Tab. 4.11 Rovnoměrný způsob odpisování osobního automobilu

Rok	Výpočet	Roční odpis	ZC
2018	$\frac{1\,253\,192}{100} \cdot 11$	137 852 Kč	1 115 340 Kč
2019	$\frac{1\,253\,192}{100} \cdot 22,25$	278 836 Kč	836 504 Kč
2020	$\frac{1\,253\,192}{100} \cdot 22,25$	278 836 Kč	557 668 Kč
2021	$\frac{1\,253\,192}{100} \cdot 22,25$	278 836 Kč	278 832 Kč
2022	$\frac{1\,253\,192}{100} \cdot 22,25$	278 832 Kč	0
Celkem		1 253 192 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy uvedené v tabulce 4.11 jsou vypočteny dle rovnice (2.1).

Tab. 4.12 Zrychlený způsob odpisování osobního automobilu

Rok	Výpočet	Roční odpis	ZC
2018	$\frac{1\,253\,192}{5}$	250 639 Kč	1 002 553 Kč
2019	$\frac{2 \cdot 1\,002\,553}{6 - 1}$	401 022 Kč	601 531 Kč
2020	$\frac{2 \cdot 601\,531}{6 - 2}$	300 766 Kč	300 765 Kč
2021	$\frac{2 \cdot 300\,765}{6 - 3}$	200 510 Kč	100 255 Kč
2022	$\frac{2 \cdot 100\,255}{6 - 4}$	100 255 Kč	0
Celkem		1 253 192 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Zrychlené odpisy uvedené v tabulce 4.12 jsou vypočteny dle rovnic (2.3) a (2.4).

b) Výpočet odpisů dle slovenské legislativy

Dle ZDPs patří osobní automobil do 1. odpisové skupiny se stanovenou dobou odpisování 4 roky. Pro první odpisovou skupinu nelze použít zrychlený způsob odpisování. Přepočtená vstupní cena majetku je 48 715 €. Výpočet rovnoměrných odpisů automobilu je uveden v Tab. 4.13.

Tab. 4.13 Rovnoměrný způsob odpisování osobního automobilu

Rok	Výpočet	Roční odpis uplatněný	Roční odpis neuplatněný	ZC
2018	$\frac{48\,715}{4} \cdot \frac{1}{12}$	1 015 €	11 164 €	47 700 €
2019	$\frac{48\,715}{4}$	12 179 €		35 521 €
2020	$\frac{48\,715}{4}$	12 179 €		23 342 €
2021	$\frac{48\,715}{4}$	12 179 €		11 163 €

Rok	Výpočet	Roční odpis uplatněný	Roční odpis neuplatněný	ZC
2022	$\frac{48\,715}{4} \cdot \frac{11}{12}$	11 163 €		0
Celkem		48 715 €		

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy uvedené v tabulce 4.13 jsou vypočteny dle rovnice (3.1).

Od roku 2015 platí na Slovensku určitá omezení při uplatňování daňových odpisů z osobních automobilů, jejichž vstupní cena je 48 000 € a více. Pokud je základ daně poplatníka nižší než násobek počtu těchto automobilů a částky 12 000 € (tj. výše ročního odpisu z limitované částky 48 000 €), musí být základ daně poplatníka navýšen o kladný rozdíl mezi skutečně uplatněnými odpisy z těchto automobilů a souhrnem ročních odpisů vypočítaných rovnoměrným způsobem z limitované částky.

Vstupní cena osobního automobilu Mercedes obchodní společnosti XYZ je 48 715 €, je tedy vyšší než limitovaná částka. Obchodní společnost nevlastní žádný jiný automobil se vstupní cenou vyšší než 48 000 €. Pro názornost předpokládáme základ daně obchodní společnosti XYZ v roce 2019 ve výši 11 000 €.

Roční daňový odpis automobilu je pro rok 2019 ve výši 12 179 €. Předpokládáme, že daňový základ obchodní společnosti v roce 2019 je ve výši 11 000 €. Roční odpis z limitované hodnoty je 12 000 €. Obchodní společnost vykazuje daňový základ v nižší hodnotě, než je výše ročního odpisu z limitované hodnoty, musí proto upravit svůj základ daně o rozdíl mezi hodnotou uplatněného odpisu z tohoto automobilu a hodnotou odpisu stanoveného z limitované vstupní ceny (viz Tab. 4.14).

Tab. 4.14 Úprava daňového základu

Rok	Základ daně v €	Uplatněný daňový odpis z automobilu v €	Daňový odpis z limitované hodnoty 48 000 €	Zvýšení daňového
2019	11 000	12 179	12 000	179

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by však obchodní společnost v roce 2019 vykázala daňový základ v částce vyšší nebo rovné než 12 000 €, základ daně by nebyl upravován a daňový odpis automobilu Mercedes by byl uplatněn v plné výši 12 179 €.

4.2.3 Shrnutí výsledků případové studie

Při výpočtech daňových odpisů serveru HP DL380 G9 dle pravidel české a slovenské legislativy byly zjištěny následující poznatky. Server spadající do skupiny periferních zařízení a počítačů je v obou zemích zařazen do 1. odpisové skupiny, avšak s rozdílnou dobou odpisování. V České republice je odpisován minimálně po dobu 3 let, na Slovensku je stanovená doba odpisování serveru 4 roky.

Dle slovenské legislativy se server odpisuje 4 roky, avšak v průběhu 5 kalendářních let. Důvodem této skutečnosti je zařazení serveru do užívání v prosinci roku 2016. Obchodní společnost si mohla v roce 2016 uplatnit odpis za měsíc prosinec ve výši 194 € (4 990 Kč) a zbylou neuplatněnou část za leden až listopad 2016 uplatní až v pátém roce po zahájení odpisování, tj. v roce 2020.

V podmínkách slovenské legislativy obchodní společnost nemohla uplatnit navýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % a pro stanovení daňových odpisů nebylo možné použít metodu zrychleného odpisování. Z tohoto důvodu nelze srovnávat hodnoty zrychlených daňových odpisů. Rozdílná doba odpisování a rozdílný postup při výpočtu rovnoměrných odpisů vedly v obou zemích k odlišným hodnotám rovnoměrných odpisů v jednotlivých letech.

Tabulka 4.15 ukazuje, že maximální hodnota ročního odpisu v prvním roce odpisování, tj. v roce 2016, které lze dosáhnout v podmínkách ČR, je ve výši 103 637 Kč, a to v případě, pokud by obchodní společnost zvolila zrychlený způsob odpisování společně s navýšením odpisu v prvním roce odpisování o 10 %. Maximální hodnota ročního odpisu daného majetku, kterou by obchodní společnost v roce 2016 mohla uplatnit do daňových nákladů v podmínkách SR je v částce 4 990 Kč, což je o 98 646 Kč méně než v ČR.

Tab. 4.15 Srovnání daňově uznatelných částek odpisů serveru v jednotlivých letech

Rok	ČR	SR	ČR	SR
	rovnoměrná metoda odpisování		zrychlená metoda odpisování	
2016	71 749 Kč	4 990 Kč	103 637 Kč	
2017	83 707 Kč	59 810 Kč	90 350 Kč	
2018	83 706 Kč	59 810 Kč	45 175 Kč	
2019		59 810 Kč		
2020		54 742 Kč		
Celkem	239 162 Kč	239 162 Kč	239 162 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Pro tento konkrétní majetek (server HP DL380 G9) společnosti XYZ jsou podmínky daňového odpisování příznivější v České republice. Je zde možnost volby mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním, u těchto metod lze navíc navýšit odpis v prvním roce odpisování o 10 % a majetek je plně odepsán o 2 roky dříve než v podmínkách SR. Na Slovensku může být použita pouze rovnoměrná metoda odpisování, a to bez možnosti navýšení ročního odpisu v prvním roce odpisování.

Druhým vybraným majetkem bylo strojní zařízení – pásový dopravník. V České republice je pásový dopravník zařazen v 3. odpisové skupině s minimální dobou odpisování 10 let. Na Slovensku patří tento majetek do 2. odpisové skupiny se stanovenou dobou odpisování 6 let. Pokud by v roce 2020 proběhlo plánované technické zhodnocení pásového dopravníku v hodnotě 60 000 Kč, doba odpisování by se v podmínkách české legislativy prodloužila o 1 rok. V podmínkách slovenské legislativy by se vlivem technického zhodnocení doba odpisování prodloužila o dobu vyplývající ze způsobu výpočtu rovnoměrných odpisů z 6 na 7 let. V 7. roce se do daňových nákladů uplatní zvýšená daňová zůstatková cena, tj. 919 €. U zrychleného způsobu odpisování způsobilo technické zhodnocení prodloužení doby odpisování o 1 rok, tj. na 7 let, a neuplatněná část ročního odpisu z roku 2018 bude uplatněna až v 8. roce po zahájení odpisování v roce 2025.

Možnosti při volbě metody odpisování jsou v daném případě pro obě země totožné. V České republice i na Slovensku bylo možné zvolit metodu rovnoměrných či zrychlených odpisů. V ČR mohla obchodní společnost navýšit odpis v prvním roce odpisování o 10 % na úkor odpisů v letech následujících dle § 31 odst. 4 ZDP, protože je prvním vlastníkem tohoto majetku a jedná se o majetek zařazený do 3. odpisové skupiny.

Z údajů uvedených v tabulce 4.16 vyplývá, že hodnoty ročních odpisů dopravníku jsou téměř ve všech letech v ČR nižší než na Slovensku, což je zapříčiněno především rozdílnou dobou odpisování v těchto zemích. V ČR je doba odpisování dopravníku delší, tudíž je jeho vstupní cena přenášena do daňových nákladů více let a hodnoty odpisů jsou tak v jednotlivých letech nižší než na Slovensku.

Tab. 4.16 Srovnání daňově uznatelných částek odpisů dopravníku v jednotlivých letech

Rok	ČR	SR	ČR	SR
	rovnoměrná metoda odpisování		zrychlená metoda odpisování	
2018	7 293 Kč	18 418 Kč	13 260 Kč	18 419 Kč
2019	13 923 Kč	22 123 Kč	23 868 Kč	36 838 Kč
2020	19 260 Kč	32 105 Kč	31 095 Kč	45 791 Kč
2021	19 260 Kč	32 105 Kč	27 640 Kč	35 140 Kč
2022	19 260 Kč	32 105 Kč	24 185 Kč	26 368 Kč
2023	19 260 Kč	32 105 Kč	20 730 Kč	17 570 Kč
2024	19 260 Kč	23 639 Kč	17 274 Kč	8 771 Kč
2025	19 260 Kč		13 820 Kč	3 703 Kč
2026	19 260 Kč		10 364 Kč	
2027	19 260 Kč		6 910 Kč	
2028	17 304 Kč		3 454 Kč	
Celkem	192 600 Kč	192 600 Kč	192 600 Kč	192 600 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Pro strojní zařízení – pásový dopravník se zdají podmínky daňového odpisování příznivější na Slovensku. Za výhodu lze považovat kratší dobou odpisování, která vzniká z důvodu zařazení tohoto majetku do nižší odpisové skupiny než v ČR.

Posledním vybraným majetkem společnosti byl osobní automobil Mercedes se vstupní cenou 1 253 192 Kč (48 715 €). Osobní automobil je v ČR a SR zařazen do jiné odpisové skupiny s odlišnou dobou odpisování. V ČR je osobní automobil zařazen v 2. odpisové skupině s minimální dobou odpisování 5 let. Na Slovensku patří do 1. odpisové skupiny se stanovenou dobou odpisování 4 roky. Pokud by byl automobil zařazen do užívání v lednu roku 2018, mohla by jej obchodní společnost na Slovensku plně odepsat během 4 let do konce roku 2021. Obchodní společnost však automobil zařadila do užívání v prosinci roku 2018 a proto bude automobil dle slovenské legislativy daňově odpisovat v průběhu 5 kalendářních let (r. 2018 – r. 2022). I přes odlišnou stanovenou dobu odpisování bude automobil v obou zemích plně daňově odepsán ve stejném roce 2022.

Z důvodu zařazení automobilu do 1. odpisové skupiny nebylo v podmínkách SR možné zvolit zrychlenou metodu odpisování.

Na Slovensku platí také omezení pro osobní automobily se vstupní cenou vyšší než 48 000 € (1 234 800 Kč), proto by obchodní společnost v roce 2019 při předpokládaném základu daně ve výši 282 975 Kč (11 000 €) musela navýšit daňový základ o 4 605 Kč.

Tabulka 4.14 ukazuje, že maximální hodnota daňového odpisu osobního automobilu, o kterou by si obchodní společnost v podmínkách české legislativy snížila svůj základ daně za rok 2018 je ve výši 250 639 Kč při použití zrychleného způsobu odpisování. Maximální hodnota ročního odpisu v prvním roce odpisování, tj. v roce 2018, kterou lze daňové uplatnit v podmínkách SR, je v částce 26 110 Kč, tedy o 224 529 Kč méně než v ČR.

Tab. 4.17 Srovnání daňově uznatelných částek odpisů osobního automobilu v jednotlivých letech

Rok	ČR	SR	ČR	SR
	rovnoměrná metoda odpisování		zrychlená metoda odpisování	
2018	137 852 Kč	26 110 Kč	250 639 Kč	
2019	278 836 Kč	313 305 Kč	401 022 Kč	

Rok	ČR	SR	ČR	SR
	rovnoměrná metoda odpisování		zrychlená metoda odpisování	
2020	278 836 Kč	313 305 Kč	300 766 Kč	
2021	278 836 Kč	313 305 Kč	200 510 Kč	
2022	278 832 Kč	287 167 Kč	100 255 Kč	
Celkem	1 253 192 Kč	1 253 192 Kč	1 253 192 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Pro poslední vybraný majetek společnosti (osobní automobil Mercedes) jsou podmínky odpisování o něco příznivější v ČR. Za výhodu ČR lze v tomto případě považovat možnost volby metody odpisování, a také možnost dosáhnout mnohem vyšší, daňově uplatnitelné hodnoty odpisu v prvním roce odpisování. Nevýhodou podmínek SR je pro tento konkrétní majetek omezení daňových odpisů z osobních automobilů, jejichž vstupní cena je vyšší než 48 000 €. Avšak pokud by obchodní společnost v jednotlivých letech dosahovala dostatečné vysokého základu daně, nemělo by toto omezení na její daňový základ žádný vliv.

4.2.4 Návrhy a doporučení

Odborníci se shodují, že po několika letech stálého růstu ekonomiky se blíží příchod světové ekonomické krize, která zasáhne také Evropu včetně České a Slovenské republiky. Tento názor zastává také český analytik finančních trhů a makroekonom Vladimír Pikora, hlavní ekonom nezávislé poradenské společnosti Next Finance, který v rozhovoru pro zpravodajský portál IDNES.cz uvedl, že o příchodu finanční krize není pochyb (Tomanka, 2018).

Finanční krizi nelze zabránit, avšak vzhledem ke zkušenostem z roku 2008 je vhodné již alespoň uvažovat o řešení důsledků případného propadu ekonomiky v následujících letech. Součástí českého i slovenského protikrizového plánu pro obnovu utlumené ekonomiky byly v minulosti opatření týkající se daňových odpisů. Příznivější podmínky daňového odpisování motivují poplatníky k investiční aktivitě a nepřímo tak stimulují poptávku po odpisovaném majetku s následným efektem na národní hospodářství. Vhodným opatřením při řešení

důsledků případné finanční krize prostřednictvím daňových odpisů je výrazné zkrácení doby odpisování některého majetku. Tímto lze motivovat daňové poplatníky k vyšší investiční aktivitě. Slovensko by mohlo v případě potřeby zvážit zavedení obdoby mimořádných odpisů, jež byly součástí protikrizového plánu ČR a umožňovaly odepsat určitý majetek pořízený ve stanoveném období mnohem rychleji. Dle autorky se jedná o jednodušší a efektivnější způsob zkrácení doby odpisování, než přerazování majetku do nižších odpisových jako tomu bylo na Slovensku. Doporučením pro obě země by mohla být také podpora poptávky po nehmotném majetku. Mohlo by se jednat například o zvýšení posuzované hranice vstupní ceny nehmotného majetku, čímž by bylo možné uplatnit více nehmotného majetku ihned do daňových nákladů u poplatníků, kteří vedou účetnictví.

Česká republika by se mohla inspirovat slovenským omezením při uplatňování daňových odpisů z „luxusních“ osobních automobilů. Dle autorky je toto omezení pro poplatníky spravedlivé a jen málo omezující. Pokud se poplatníkům daří tak dobře, že si mohou pořídit k podnikání „luxusní“ osobní automobil s nadstandardní cenou, měli by vykazovat odpovídající daňový základ. Takové opatření by omezilo případy umělého vytváření daňových ztrát podnikatelů. Pokud by poplatníci vykazovali přiměřený základ daně, toto opatření by je nijak neomezilo. Omezení obdobného charakteru by mohlo být uplatňováno také u dalšího dlouhodobého majetku, jenž se stává terčem daňových úniků.

Autorka by dále pro Slovenskou republiku doporučila sumarizovat a zjednodušit výčet vstupních cen uvedených v § 25 ZDPs. Ve srovnání s ČR je vymezení vstupních cen poněkud nesystematické a pro běžného poplatníka možná i náročnější na pochopení.

Doporučením autorky pro obchodní společnost XYZ je více využívat možností daňového odpisování, které ZDP nabízí, jako například metodu zrychleného odpisování, institut přerušení odpisování či navýšení odpisu v prvním roce odpisování. Obchodní společnost by měla kombinovat obě metody odpisování, tzn. nevyužívat pro veškerý dlouhodobý majetek pouze rovnoměrnou metodu odpisování. Vhodně zvolená kombinace odpisových metod by společností mohla sloužit jako nástroj daňové optimalizace. Přerušování odpisování jako optimalizace základu daně je pro obchodní společnost vhodné zejména tehdy, pokud dosáhne nízkého základu daně (případně ztráty) a nemůže tak uplatnit nárok na odpočet dosud neuplatněné ztráty, kterou lze daňově uplatnit pouze v časové lhůtě 5 následujících let po jejím vzniku.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce byla analýza systémů daňového odpisování dlouhodobého majetku České a Slovenské republiky s jejich následnou komparací. Výsledkem srovnání je zjištění a zhodnocení rozdílů v právní úpravě daňového odpisování těchto zemí. Závěrečná část práce obsahuje návrhy a doporučení pro obě země v oblasti daňových odpisů.

Teoretická část je věnovaná analýze systémů daňového odpisování České a Slovenské republiky. Úvodem je vysvětlena podstata daňových odpisů a následně jsou v logickém členění popsána specifika daňového odpisování obou zemí. V návaznosti na analýzu byla provedena komparace systémů daňového odpisování České a Slovenské republiky. Přestože tyto země tvořily v minulosti společný stát dvou národů se společnou daňovou soustavou, vlivem individuálního vývoje daňové politiky vznikaly odlišnosti také v legislativní úpravě daňového odpisování. Rozdílly se nacházejí například v metodách odpisování, v podmínkách uplatňování odpisů do daňových nákladů (výdajů), v zařazení majetku do odpisových skupin a v neposlední řadě ve stanovené době odpisování. Nejpodstatnějším rozdílem v oblasti daňových odpisů je dle autorky rozdílná doba odpisování odpisových skupin v obou zemích.

Podstata praktické části spočívá v aplikaci teoretických poznatků na konkrétní majetek vybrané obchodní společnosti XYZ prostřednictvím výpočtů daňových odpisů dle slovenské a české legislativy. Smyslem těchto výpočtů je zobrazit odlišnosti dané problematiky v obou zemích na konkrétních příkladech a zamyslet se nad otázkou, ve které zemi jsou podmínky daňového odpisování pro obchodní společnosti příznivější.

Autorka dospěla k závěru, že nelze jednoznačně říci, která z vybraných zemí poskytuje obchodní společnosti lepší podmínky daňového odpisování. Vždy záleží na konkrétním ekonomickém subjektu, na jeho prioritách v oblasti daňových odpisů, na struktuře jeho dlouhodobého majetku a na mnoha dalších aspektech. Některé společnosti včetně společnosti XYZ využívají pro daňové odpisování pouze rovnoměrnou metodu odpisování, proto by pro ně omezené použití zrychlené metody odpisování na Slovensku nebylo nevýhodou. Pro jiné společnosti jsou daňové odpisy nástrojem optimalizace daňového základu, a proto jsou pro ně volnější podmínky České republiky výhodnější než kratší doba odpisování některého majetku na Slovensku.

Příznivé podmínky daňového odpisování motivují daňové poplatníky k častějším investicím do dlouhodobého majetku s následným vlivem na národní hospodářství dané země. Přílišná omezení v oblasti daňových odpisů by naopak mohla vést k opačnému efektu.

Závěrečná část práce obsahuje návrhy a doporučení pro Českou a Slovenskou republiku v oblasti daňového odpisování. Česká republika by mohla zvážit zavedení omezení při uplatňování daňových odpisů z „luxusních“ osobních automobilů, čímž by došlo k poklesu případů umělého snižování základu daně u podnikatelských subjektů.

Doporučením Slovenské republiky je sumarizovat a zjednodušit výčet vstupních cen uvedených v § 25 ZDPs do podoby snáze pochopitelné pro běžného poplatníka.

Obchodní společnost XYZ by měla více využívat možností daňového odpisování a kombinovat obě metody odpisování, tzn. pro každý konkrétní dlouhodobý majetek volit metodu odpisování individuálně. Vhodně zvolenou kombinací odpisových metod by mohla lépe optimalizovat svůj daňový základ.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

BAŠTINCOVÁ, Anna. *Účtovníctvo a dane fyzických osôb*. 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 228 s. ISBN: 978-80-8168-534-7.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: BizBooks, 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

HNÁTEK, Miroslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP, 2018. 262 s. ISBN: 978-80-905899-7-1.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 423 s. ISBN: 978-80-7554-121-5.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony – úplná znění platná k 1. 1. 2019*. 29. vyd. Praha: GRADA publishing, 2019. 288 s. ISBN: 978-80-271-2274-5.

PELC, Vladimír. *Daňové odpisy*. Praha: C. H. Beck, 2011. 204 s. ISBN 978-80-7400-387-5.

PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů s komentářem 2018*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 832 s. ISBN: 978-80-7554-144-4.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 350 s. ISBN: 978-80-7554-063-8.

SCHULTZOVÁ, Anna a kolektiv. *Daňovníctvo – daňová teória a politika I*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 360 s. ISBN: 978-80-7598-107-3.

SKÁLOVÁ, Jana a kolektiv. *Podvojný účetnictví 2017*. 23. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2017. 192 s. ISBN: 978-80-271-0423-9.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. 142 s. ISBN: 978-80-247-4114-7.

b) Článek v odborném časopise

PALIDEROVÁ, Martina. Odpisy dlouhodobého hmotného majetku s technickým zhodnocením. *Dane a Účtovníctvo*. 2018, roč. 15, č. 9, s. 80. ISSN 1336-426X

c) Elektronické dokumenty a ostatní

FINANČNÁ SPRÁVA SR. Praktické příklady: Vstupná cena hmotného a nehmotného majetku [online]. [cit. 2019-01-06]. Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/251631-Vstupná-cena-hmotného-a-nehmotného-majetku->

KRIŠTÍN, Matej. Metódy odpisovania. In: *MAT ekonomik* [online]. 2015-09-05 [cit. 2019-02-21]. Dostupné z: <https://www.uct.sk/news/metody-odpisovania/>

KUBOVÁ, Simona. Účtovné metódy odpisovania. In: *PODNIKAJTE.SK* [online]. 2018-7-15 [cit. 2019-01-06]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/471/category/odpisy/article/uctovne-metody-odpisovania.xhtml>

Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 13. decembra 2007 č. MF/27076/2007-74, Dostupné z: <https://www.finance.gov.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/uctovnictvo-audit/uctovnictvo/legislativa-sr/opatrenia-oblasti-uctovnictva/uctovnictvo-podnikatelov/jednoduche-uctovnictvo/>

SENEŠI, Norbert. Odpisovanie nehmotného majetku. In: *PODNIKAJTE.SK* [online]. 2017-04-24 [cit. 2018-12-09]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3222/category/odpisy/article/odpisovanie-nehmotneho-majetku.xhtml>

TOMANKA, Marek. V příštím roce přijde ekonomická krize, řekl ekonom Pikora v Rozstřelu. In: *IDNES.cz* [online]. MAFRA, a. s., © 1999–2019. 2018-12-04 [cit. 2019-02-02]. Dostupné z: https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/rozstrel-vladimir-pikora-ekonom-reality-cnb-intervence.A181203_114338_ekonomika_fih

Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, časťka 243. Dostupný také z: https://www.slovlex.sk/static/pdf/2003/595/ZZ_2003_595_20190201.pdf

Zákon č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2002, časťka 168. Dostupný také z: https://www.slovlex.sk/static/pdf/2002/431/ZZ_2002_431_20181001.pdf

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992 částka 117, s. 3473-3520. Dostupný z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirkazakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy ISSN 1211-1244.

ŽÚŽIOVÁ, Ľudmila. Technické zhodnotenie majetku a možnosti daňovej optimalizácie. In: *PODNIKAJTE.SK* [online]. 2013-07-12 [cit. 2018-12-09]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/986/category/dan-z-prijmov/article/technicke-zhodnotenie-majetku-a-moznosti-danovej-optimalizacie.xhtml>

Seznam zkratk

CZ-CC	Klasifikace stavebních děl
CZ-CPA	Klasifikace produkce
ČR	Česká republika
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
MF	Ministerstvo financí
SR	Slovenská republika
VC	Vstupní cena
ZC	Zůstatková cena
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZDPs	Zákon o dani z příjmů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2019

Marcela Lichátová
.....
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1: Soupis aktuálně odpisovaného majetku obchodní společnosti XYZ

Příloha č. 2: Inventární karta dlouhodobého majetku – server HP DL380 G9

Příloha č. 3: Inventární karta dlouhodobého majetku – pásový dopravník

Příloha č. 4: Inventární karta dlouhodobého majetku – osobní automobil Mercedes